

UNIVERSITÉ DE LYON — FACULTÉ DE DROIT

Le Contrôle de la Déclaration

RELATIVE A

L'Impôt général sur le Revenu

THÈSE

SOUTENUE

DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE LYON

POUR LE DOCTORAT ÈS SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES

PAR

Georges IMBERT



LYON

Imprimerie Jean DEPRELLE
3, avenue de la Bibliothèque

1924

Le Contrôle de la Déclaration

RELATIVE A

L'Impôt général sur le Revenu

UNIVERSITÉ DE LYON — FACULTÉ DE DROIT

Le Contrôle de la Déclaration

RELATIVE A

L'Impôt général sur le Revenu

THÈSE

SOUTENUE

DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE LYON

POUR LE DOCTORAT ÈS SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES

PAR

Georges IMBERT



LYON

Imprimerie Jean DEPRELLE
3, avenue de la Bibliothèque

1924

UNIVERSITÉ DE LYON



FACULTÉ DE DROIT

MM.

APPLETON (Charles), ✱, 🌿 I., professeur honoraire.

GARRAUD (René), ✱, 🌿 I., ✱, professeur honoraire, correspondant de l'Institut.

BOUVIER-BANGILLON, ✱, 🌿 I., professeur honoraire.

JOSSERAND, ✱, 🌿 I., doyen, professeur de Droit civil,

PIC (Paul), ✱ O., 🌿 I., professeur de Droit international public.

APPLETON (Jean), ✱, 🌿, 🌿 I., professeur de Droit administratif.

LAMBERT, 🌿 A., professeur de Droit comparé.

BOUVIER, 🌿 I., professeur de Science financière et de Législation française des finances.

LAMEIRE, 🌿 I., professeur d'Histoire de Droit public et de Droit administratif.

HUVELIN, ✱, 🌿 I., professeur de Droit romain, assesseur du Doyen.

LÉVY, ✱, 🌿 I., professeur de Droit civil.

GONNARD, 🌿, 🌿 I., professeur d'Economie politique.

PICARD, 🌿 A., professeur de Droit civil.

ANTONELLI, ✱, 🌿, 🌿 I., professeur d'Histoire des doctrines économiques.

PERROUD, 🌿, 🌿 I., professeur de Procédure civile.

COHENDY (Georges), 🌿, A., professeur de Droit commercial général.

GARRAUD (Pierre), 🌿, professeur de Droit criminel.

LEFÈVRE, ✱, professeur d'Histoire du Droit.

BECQ, 🌿 I., Secrétaire.

MEMBRES DU JURY :

M. BOUVIER, Président.

MM. PIC et ANTONELLI, Assesseurs.

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs,

INTRODUCTION

La loi du 15 juillet 1914, qui établit, en France, l'impôt général sur le revenu, est le fruit de cinquante années d'études et de discussions souvent vives et passionnées. Rarement réforme fut plus âprement débattue. Plusieurs fois sur le point d'aboutir, elle subit de multiples et interminables ajournements, arrêtée dans son essor par les attaques véhémentes de ses adversaires que ne dominait pas suffisamment l'engouement quelque peu hésitant de ses partisans. Il semblait que l'on n'osât pas orienter nettement notre fiscalité dans la voie de l'impôt personnel, impôt qui avait occasionné de si intolérables abus sous l'Ancien Régime et que la Révolution, avide d'individualisme et d'égalité, avait dédaigneusement répudié.

Et, pourtant, ceux qui en préconisaient le plus chaleureusement le retour, se vouant à la propagation de sa doctrine avec une âme d'apôtre, étaient précisément ceux dont l'esprit était imbu de traditions révolutionnaires. Rien ne semblait plus contradictoire, a priori, que de voir les admirateurs enthousiastes de la Révolution être, en même temps, les plus fervents protagonistes d'une institution dont la destruction avait été le principal objectif des hommes de 1789.

En vérité, cette contradiction n'existait qu'en apparence.

D'une part, en effet, l'impôt personnel, que les promoteurs de la réforme voulaient instaurer, différait profondément — non peut-être dans son principe, mais dans la conception de son application — de celui que les révolutionnaires avaient terrassé. Bien que portant le même nom générique, ces deux impôts n'étaient en rien comparables.

L'histoire de la taille personnelle (impôt de répartition basé, dans les pays d'élection, sur l'ensemble des facultés présumées de certaines classes de personnes, « taillables à merci »), de la capitation (impôt de quotité établi, d'abord sur le revenu présumé de

chaque catégorie de personnes, ensuite au marc la livre de la taille) et des vingtièmes (impôt sur les revenus réels fonciers, commerciaux et industriels) montre que le système d'impôts directs personnels de l'Ancien Régime était vicié par le défaut d'uniformité, par l'absence de règles précises de taxation, par l'incompétence et la partialité des agents chargés de son application. Les assesseurs et collecteurs — auxquels on ne peut songer sans évoquer le souvenir plus lointain des décurions du Bas-Empire — chargés, à la fois, de l'assiette et du recouvrement de ces impôts sous leur responsabilité pécuniaire et personnelle, abusaient, dans l'exercice de leurs fonctions d'ailleurs passagères, du pouvoir considérable et tout à fait arbitraire qu'ils possédaient momentanément. Munis d'aucun moyen précis de connaître même approximativement le revenu des taillables, ils l'évaluaient selon leur caprice, ménageant leurs amis, frappant durement ceux que leur recommandaient la haine et la vengeance. Agents subalternes, souvent ignorants, les collecteurs étaient d'ailleurs contraints de subir les recommandations des seigneurs et des privilégiés, c'est-à-dire, pratiquement, d'épargner les puissants et de surtaxer les pauvres. Ainsi, l'inégalité et l'arbitraire dans la taxation rendaient écrasant et profondément impopulaire un impôt qui, mieux réparti, eût été allègrement acquitté par tous (1).

La faillite de l'impôt personnel sous l'Ancien Régime s'explique donc, non par une infirmité congénitale inhérente au système lui-même, mais surtout par le défaut d'organisation de l'administration chargée de l'appliquer et à l'incompétence de ses agents occasionnels. Les lacunes et défauts dans les textes régissant l'impôt eussent été beaucoup plus supportables que le manque de règles techniques précises d'assiette et de recouvrement.

Au fond, l'Ancien Régime a voulu utiliser un instrument trop délicat qui n'était pas fait pour des mains inhabiles à s'en servir. L'impôt général sur le revenu, type de l'impôt personnel, convient à des peuples arrivés à un degré supérieur de civilisation et dotés, par conséquent, de services publics bien organisés.

De ce que cet impôt avait été honni autrefois, il ne s'ensuivait pas que, dans un état social tout différent, le même sort dût lui être réservé. Il n'y avait pas de rapprochement ni de corrélation

(1) On se reportera utilement, pour l'étude détaillée de cette question, aux textes rassemblés par M. Marcel Marion dans son excellent ouvrage : « *Les Impôts directs sous l'Ancien Régime, principalement au XVIII^e siècle.* » 1910.

possible. Appliqué par nos administrations modernes, dont les agents offraient toutes les garanties désirables de compétence et d'impartialité, l'impôt personnel n'était pas voué fatalement à un échec analogue.

D'autre part, les disciples de la Révolution française, poursuivant, d'une génération à l'autre, le perfectionnement des doctrines démocratiques, arrivaient insensiblement à modifier l'idéal de justice fiscale qu'avaient entrevu leurs aînés dans leur exaltation d'individualisme égalitaire. La contribution commune, disaient ceux-ci, « doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés » (Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, art. 13). Cette formule, qui est celle de l'égalité objective de l'impôt, appelait la proportionnalité de la taxation au revenu. Elle constituait un progrès indéniable puisqu'elle faisait table rase des privilèges et assujettissait chacun à l'impôt, sans considération de sa personne. Elle était la première étape à franchir, mais non la dernière. Les héritiers spirituels de la Révolution lui ont substitué la formule de l'égalité subjective, rendue nécessaire par la nouvelle conception sociale de l'impôt. Cette égalité — qui n'est plus une égalité mathématique, mais une égalité psychologique dérivant de l'idée que chacun doit, pour subvenir aux dépenses de la collectivité, supporter le même sacrifice — ne pouvait être pratiquement réalisée que par la progressivité du taux de l'impôt, progressivité qui, elle-même, impliquait nécessairement, pour atteindre pleinement son but, la prise en considération du revenu global réel.

Ainsi s'explique le fait, paradoxal au premier abord, que les admirateurs de l'œuvre de la Révolution aient été les plus dévoués artisans du rétablissement de l'impôt personnel, dont la ruine n'était due qu'à des circonstances purement contingentes, n'affectant pas son principe.

Le retour à l'impôt personnel était donc sur le chemin de notre évolution démocratique. Depuis l'avènement de notre Troisième République, l'idée était dans les esprits et sa réalisation ne dépendait que d'une question d'opportunité. Cependant, le législateur, quelque peu impressionné par le spectre d'arbitraire que les ennemis acharnés de la réforme allaient tendancieusement chercher dans l'histoire de notre monarchie, hésitait, dominé par une prudence empreinte de pusillanimité, cherchant sa voie, comme égaré parmi les multiples projets présentés à son examen. Enfin, sous la poussée irrésistible du suffrage universel qui, au début de 1914,

se manifestait nettement en ce sens, il instituait, par la loi précitée du 15 juillet 1914, l'impôt général sur le revenu.

La date de l'application de cet impôt, qui était primitivement fixée au premier janvier 1915, fut reportée, par suite de la guerre, au premier janvier 1916. Entreprise dans une période si malencontreusement défavorable où les administrations, d'une part, et l'ensemble des redevables, d'autre part, étaient partiellement désorganisés, qu'allait-il advenir de cette réforme pourtant si conforme à notre évolution ? Sa faillite — qui aurait eu encore, à son corps défendant, des circonstances contingentes et exceptionnellement contraires — eût été interprétée par les esprits trop enclins à la critique facile, comme provenant d'un vice inhérent à l'impôt personnel sur le revenu global.

Mais, contrairement aux secrets espoirs de ses adversaires, l'impôt général sur le revenu, malgré sa mise en vigueur inopinée dans un moment si peu propice, fit un début fort honorable. Il dépassa même les espoirs réduits qu'en raison des événements ses promoteurs avaient mis en lui. Aujourd'hui, après un fonctionnement régulier et sans cesse perfectionné de huit années complètes, il est permis de dire, en toute impartialité, que l'expérience n'a pas été décevante et qu'elle se révèle, pour l'avenir, pleine de promesses. Les sceptiques ont été convertis à l'impôt général et, sauf pour les irréductibles dont les théories préconçues — pas toujours désintéressées — sont un anachronisme, on peut dire que le système de l'impôt direct personnel institué par la loi du 15 juillet 1914 et les lois postérieures qui l'ont modifiée et complétée, est maintenant admis par la généralité des citoyens français. Il a conquis, chez nous, droit de cité. Mieux : il est devenu une nécessité car nos finances publiques ne sauraient, désormais, se passer de l'apport de près de deux milliards de francs par an que l'impôt général sur le revenu produit, apport qui est susceptible, d'ici quelques années, d'être relevé dans des proportions pouvant aller du simple au double, sans augmentation de tarif. Cette nécessité a été affirmée solennellement du haut de la tribune de la Chambre des députés par M. de Lasteyrie, Ministre des Finances, ci-devant adversaire des impôts personnels, circonstance qui donne d'ailleurs à ses paroles une portée encore plus considérable :

« Je considère, disait-il, qu'il est impossible, dans les circonstances actuelles, de renoncer à l'impôt sur le revenu. Je crois impossible de revenir, comme d'aucuns le proposent, aux anciennes contributions directes. Les « quatre vieilles » pouvaient

« avoir des avantages ; elles ont eu en moi un défenseur, en d'autre temps. Aujourd'hui, devant l'énormité de nos budgets, étant donnée la nécessité de faire appel à des prélèvements plus larges sur les revenus, nous devons vivre avec l'impôt sur le revenu. On peut le regretter, mais je déclare nettement que c'est une nécessité. » (1).

On ne saurait être plus catégoriquement affirmatif.

Aussi, on nous permettra, sans plus de développements, d'ériger en axiome la nécessité de l'impôt général sur le revenu dans notre fiscalité moderne.

Ceci posé, qu'on nous permette aussi — en nous référant aux nombreux et savants travaux de nos devanciers, — de partir du postulat que la connaissance, par l'Administration, du revenu global à retenir comme base de l'impôt, nécessite, dans l'état actuel de notre organisation juridique et sociale, l'emploi du système de la déclaration obligatoire comme mode normal de détermination du revenu, déclaration nécessairement contrôlée. Les autres systèmes (système de la taration d'office ou de l'évaluation administrative ; système des présomptions légales ou indiciaire, ou de l'évaluation forfaitaire) ne peuvent être employés qu'à titre subsidiaire, car ils seraient, dans bien des cas, erronés ou inopérants. Nous pouvons condenser cette idée en disant qu'il n'est pas d'impôt général sur le revenu sans déclaration, et qu'il n'est pas de déclaration sans contrôle.

En fin de compte, nous arrivons à cette conclusion que tout le problème de l'impôt général sur le revenu se ramène à celui du contrôle de la déclaration. La valeur de l'impôt est en raison directe de la valeur du contrôle. Très juste dans son principe, l'impôt sur le revenu peut être inique dans ses résultats si le contrôle de la déclaration est mal organisé. L'exemple de l'Ancien Régime le démontre surabondamment. D'autre part, la productivité de l'impôt est aussi fonction de ce contrôle. Dès lors, l'organisation, sur des bases à la fois juridiques et efficaces, du contrôle de la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu est le nœud vital qui permet à cet impôt de réaliser les deux grandes idées inséparables de justice et de productivité.

(1) Chambre des députés, séance du 26 octobre 1922, J. O. du 27, p. 2848.

Or, il nous a semblé que cette question primordiale du contrôle des déclarations n'avait pas été, jusqu'ici, l'objet d'une étude systématique d'ensemble.

Il est d'ailleurs aisé d'en apercevoir le motif. Les textes en vigueur sont nécessairement laconiques sur ce sujet et les instructions administratives, désireuses avec juste raison de laisser à l'agent d'exécution le choix du meilleur procédé de contrôle à employer suivant les espèces, ne posent que des règles générales. Dès lors, la tâche d'un commentateur profane eût été singulièrement restreinte. La matière de cette étude devait être tirée, non seulement des textes législatifs et des instructions, mais surtout des leçons de la pratique administrative. Il était donc nécessaire que ce fût un technicien qui la traitât.

Nous avons donc entrepris de combler cette lacune.

Dans le présent ouvrage, on trouvera exposé, dans l'ordre qui nous a paru le plus rationnel, l'ensemble de la question du contrôle de la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu. Nous nous bornerons d'ailleurs strictement à l'étude de ce sujet, supposant connues toutes les questions connexes, notamment celle de la déclaration proprement dite.

Dans l'accomplissement de notre tâche, nous avons essayé de synthétiser les notions théoriques fournies par la Science du Droit et les enseignements pratiques qu'une expérience de plusieurs années dans le contrôle des déclarations a pu nous faire acquérir. C'est donc en nous plaçant à la fois au point de vue juridique et au point de vue technique que nous envisageons notre matière. Les juristes jugeront peut-être ce travail trop technique, et les techniciens pourront le trouver trop juridique. Nous prions les uns comme les autres de vouloir bien accorder la bienveillance de leur jugement à une tentative inspirée de la constante préoccupation de mieux unir, qu'il n'est ordinairement coutume de le faire, la théorie et la pratique.

TEXTES LÉGISLATIFS

Loi du 15 Juillet 1914

complétée et modifiée par des lois postérieures. (Texte en vigueur au
1^{er} Janvier 1924)

ART. 5. — Il est établi un impôt général sur le revenu.

Personnes imposables.

ART. 6. — L'impôt général sur le revenu est dû, au 1^{er} janvier de chaque année, par toutes les personnes ayant, en France, une résidence habituelle.

Seront considérées comme ayant en France une résidence habituelle les personnes qui y possèdent une habitation à leur disposition à titre de propriétaires, d'usufruitiers ou de locataires, lorsque, dans ce dernier cas, la location est conclue soit par convention unique, soit par conventions successives, pour une période continue d'au moins une année.

Lieu de l'imposition.

ART. 7. — Si le contribuable a une résidence unique, l'impôt est établi au lieu de cette résidence.

Si le contribuable possède plusieurs résidences, il est assujéti à l'impôt au lieu où il est réputé posséder son principal établissement.

Imposition du chef de famille.

ART. 8. — Chaque chef de famille est imposable tant en raison de ses revenus personnels que de ceux de sa femme et des autres membres de la famille qui habitent avec lui.

Toutefois, les contribuables peuvent réclamer des impositions distinctes :

1° Lorsqu'une femme séparée de biens ne vit pas avec son mari ;

2° Lorsque les enfants ou autres membres de la famille, sauf le conjoint, tirent un revenu de leur propre travail ou d'une fortune indépendante de celle du chef de famille.

Personnes non imposables.

ART. 9. — Sont affranchis de l'impôt :

1° Les personnes dont le revenu imposable n'excède pas la somme de 7.000 francs, majorée, s'il y a lieu, conformément à l'article 12 ci-après ;

2° Les mutilés, veuves et ayants droit des morts de la grande guerre pour les pensions dont ils sont titulaires en vertu de la loi du 31 mars 1919 ;

3° Les ambassadeurs et autres agents diplomatiques étrangers, ainsi que les consuls et agents consulaires de nationalité étrangère, mais seulement dans la mesure où les pays qu'ils représentent concèdent des avantages analogues aux agents diplomatiques et consulaires français.

Revenu net imposable.

ART. 10. — L'impôt est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable. Ce revenu net est déterminé, eu égard aux propriétés et capitaux que possède ce contribuable, aux professions qu'il exerce, aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont il jouit, ainsi qu'aux bénéfices de toutes occupations lucratives auxquelles il se livre, sous déduction :

1° Des intérêts des emprunts et dettes à sa charge ;

2° Des arrérages de rentes payées par lui à titre obligatoire ;

3° De tous impôts directs et taxes assimilées acquittés par lui ;

4° Des pertes résultant d'un déficit d'exploitation dans une entreprise agricole, commerciale ou industrielle.

Le revenu imposable correspondant aux diverses sources de revenus énumérés ci-dessus est déterminé chaque année d'après leur produit respectif pendant la précédente année.

En ce qui concerne les revenus soumis à un impôt spécial établi

par voie de rôles, le contribuable a la faculté de les évaluer d'après les règles fixées pour l'assiette de cet impôt spécial.

Revenu des personnes non domiciliées en France.

ART. 11. — En ce qui concerne les personnes non domiciliées en France, mais y possédant une ou plusieurs résidences, le revenu imposable est fixé à une somme égale à sept fois la valeur locative de cette ou de ces résidences, à moins que les revenus tirés par le contribuable de propriétés, exploitations ou professions, sises ou exercées en France, n'atteignent un chiffre plus élevé, auquel cas ce dernier chiffre sert de base à l'impôt.

Abattements de revenu.

ART. 12. — Les contribuables mariés ont droit, sur leur revenu annuel, à une déduction de 3.000 francs.

La même déduction est accordée, en cas de décès de l'un des époux, au conjoint survivant non remarié et ayant à sa charge un ou plusieurs enfants issus du mariage.

En outre, tout contribuable a droit, sur son revenu annuel, à une déduction de 1.500 francs par personne à sa charge si le nombre des personnes à sa charge ne dépasse pas cinq.

Toutefois, pour chaque enfant au-dessous de vingt-et-un ans, resté à la charge de ses parents, et pour chaque personne au-delà de la cinquième, quel que soit son âge, la déduction sera portée à 2.000 francs.

Personnes à la charge.

ART. 13. — Sont considérées comme personnes à la charge du contribuable, à la condition de n'avoir pas de revenus distincts de ceux qui servent de base à l'imposition de ce dernier :

1° Les ascendants âgés de plus de soixante-dix ans ou infirmes ; toutefois cet âge est abaissé à soixante ans à l'égard des femmes veuves vivant sous le même toit que leur fils ou leur fille, à leur charge exclusive.

2° Les descendants ou enfants par lui recueillis, s'ils sont âgés de moins de 21 ans ou s'ils sont infirmes.

Calcul de l'impôt.

ART. 14. — Chaque contribuable est taxé seulement sur la por-

tion de son revenu qui, après application des dispositions de l'article 12, dépasse la somme de 6.000 francs.

ART. 15. — Pour le calcul de l'impôt, toute fraction du revenu inférieure à 100 francs est négligée.

L'impôt est calculé en tenant, en outre, pour nulle, la fraction du revenu qui, défalcation faite des déductions prévues à l'article 12, n'excède pas 6.000 francs, et en comptant :

Pour un vingt-cinquième, la fraction comprise entre 6.000 et 20.000 francs ;

Pour deux vingt-cinquièmes, la fraction comprise entre 20.000 et 30.000 francs :

Et ainsi de suite, en augmentant d'un vingt-cinquième par tranche de 10.000 francs jusqu'à 100.000 francs ; par tranche de 25.000 francs jusqu'à 400.000 francs, et par tranche de 50.000 francs jusqu'à 550.000 francs ; la fraction du revenu excédant 550.000 francs est comptée pour l'intégralité.

Le taux à appliquer au revenu taxable ainsi obtenu est fixé à 50 %.

Réductions pour charges de famille.

Sur l'impôt ainsi calculé, chaque contribuable a droit à des réductions pour charges de famille, selon les règles suivantes :

Tout contribuable dont le revenu net total, défalcation faite des déductions prévues à l'article 12, n'est pas supérieur à 10.000 francs a droit à une réduction d'impôt de 7,50 % pour chaque personne à sa charge jusqu'à la deuxième, et de 15 % pour chacune des autres personnes à partir de la troisième.

Tout contribuable dont le revenu, défalcation faite des déductions prévues à l'article 12, est supérieur à 10.000 francs a droit à une réduction d'impôt de 5 % pour chacune des trois premières personnes à sa charge, et de 10 % pour chacune des autres personnes à partir de la quatrième, sans que, toutefois, le montant total de cette réduction puisse excéder 2.000 francs par personne à la charge du contribuable.

Déclaration.

ART. 16. — Les contribuables passibles de l'impôt sont tenus de souscrire une déclaration de leur revenu, avec l'indication, par nature de revenu, des éléments qui le composent.

Ils fournissent dans leur déclaration toutes indications nécessaires au sujet de leurs charges de famille.

Ils doivent, en outre, pour avoir droit au bénéfice des déductions prévues à l'article 10, indiquer dans leur déclaration le chiffre et la nature des dettes et pertes qu'ils ont déduites de leur revenu global en vertu de l'article 10.

Les déclarations sont rédigées sur ou d'après des formules dont la teneur sera fixée par un règlement d'administration publique.

Elles sont reçues dans les deux premiers mois de chaque année. Toutefois, les commerçants et industriels qui rentrent dans la catégorie visée à l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 et qui, au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, ont clos leur exercice comptable pendant le mois de décembre, sont admis à produire leurs déclarations jusqu'au 31 mars suivant.

Le contribuable qui ne renouvelle pas sa déclaration est considéré comme ayant maintenu sa déclaration précédente.

Les déclarations dûment signées sont remises ou adressées au contrôleur des contributions directes, qui en délivre récépissé.

Vérification des déclarations. — Rectification.

ART. 17. — Le contrôleur vérifie les déclarations. Il peut demander au contribuable des éclaircissements. Il a le droit de rectifier les déclarations ; mais, dans ce cas, il adresse au contribuable, avant d'établir la matrice du rôle, l'indication des éléments qui serviront de base à son imposition, l'invite à se faire entendre ou à faire parvenir son acceptation ou ses observations et à fournir, s'il y a lieu, les justifications utiles au sujet des déductions qu'il demande par application des articles 10, 12 et 15. Si le désaccord persiste, le contribuable conserve le droit de réclamer par la voie contentieuse, après la publication du rôle.

Réparation des insuffisances.

Lorsqu'une insuffisance du revenu déclaré aura été constatée par l'administration après l'établissement du rôle, la cotisation correspondant à cette insuffisance pourra être réclamée au contribuable soit dans l'année même, soit au cours des cinq années suivantes.

Si une réclamation est introduite, le tribunal saisi du litige apprécie les motifs invoqués par l'administration et par le contri-

buable et fixe la base d'imposition, la charge de la preuve incombant à l'administration.

Sanctions.

ART. 18. — Le montant de l'impôt sera majoré de 10 % pour le contribuable qui n'aura pas souscrit de déclaration, dans le délai prévu par l'article 16.

Le contribuable qui n'a déclaré qu'un revenu insuffisant est tenu, s'il n'établit sa bonne foi, de verser, en sus des droits afférents au montant réel de son revenu imposable, une somme égale au quadruple de la partie de ces droits correspondant au revenu non déclaré. Toutefois le droit en sus n'est applicable que si l'insuffisance constatée est supérieure au dixième du revenu imposable.

Taxation d'office.

ART. 19. — Tout contribuable qui s'est abstenu de faire sa déclaration ou de répondre à la demande d'éclaircissements du contrôleur est taxé d'office.

En cas de désaccord avec le contrôleur, le contribuable taxé d'office ne peut obtenir, par la voie contentieuse, la décharge ou la réduction de la cotisation qui lui a été ainsi assignée qu'en apportant toutes les justifications de nature à faire la preuve du chiffre exact de son revenu, et il supporte la totalité des frais de l'instance, y compris ceux d'expertise. Toutefois, au cas où son revenu, établi par la juridiction compétente, ne serait pas supérieur de plus de 10 % au chiffre de revenu produit par lui, ces frais incombent à l'Etat.

Reprise après décès.

ART. 20. — En cas d'absence ou d'insuffisance de déclaration ou de taxation constatée à l'ouverture d'une succession, le Trésor opérera le recouvrement des impôts non perçus, majorés comme il est dit à l'article 18.

Rôles et recouvrement.

ART. 21. — Les rôles de l'impôt général sur le revenu sont éta-

blis et le recouvrement en est poursuivi comme en matière de contributions directes.

En cas de déménagement du contribuable hors du ressort de la perception, comme en cas de vente volontaire ou forcée, l'impôt est immédiatement exigible pour la totalité de l'année courante.

Réclamations.

ART. 22. — Les réclamations relatives à l'impôt général sur le revenu sont présentées, instruites et jugées comme en matière de contributions directes.

Toutefois, ces réclamations sont jugées et les décisions prononcées en audience non publique.

Correspondance.

ART. 23. — Tous avis et communications échangés entre les agents de l'administration ou adressés par eux aux contribuables et concernant l'impôt sur le revenu doivent être transmis sous enveloppe fermée.

Les franchises postales et les taux spéciaux d'affranchissement reconnus nécessaires seront concédés ou fixés par décret.

Secret professionnel.

Est tenue au secret professionnel, dans les termes de l'article 378 du Code pénal, et passible des peines prévues audit article, toute personne appelée, à l'occasion de ses fonctions ou attributions, à intervenir dans l'établissement, la perception ou le contentieux de l'impôt.

Extraits des rôles.

ART. 24. — Les contribuables ne sont autorisés à se faire délivrer des extraits des rôles de l'impôt général sur le revenu, suivant les dispositions législatives ou réglementaires applicables aux contributions directes, qu'en ce qui concerne leurs propres cotisations.

Règlement.

ART. 25. — Un règlement d'administration publique fixera les

mesures d'exécution nécessaires pour l'application des dispositions des articles 5 à 24 de la présente loi (1).

Loi du 25 Juin 1920. (Extrait)

ART. 9. — Le montant de l'impôt général sur le revenu est majoré de 25 % pour les contribuables âgés de plus de 30 ans qui sont célibataires ou divorcés et qui n'ont aucune personne à leur charge.

Le même montant est majoré de 10 % pour les contribuables âgés de plus de 30 ans, mariés depuis deux ans au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, lorsque, à la même date, ces contribuables n'ont pas d'enfant et se trouvent n'avoir aucune personne à leur charge.

Les dispositions ci-dessus ne sont pas applicables aux contribuables des catégories visées, titulaires d'une pension prévue par la loi du 31 mars 1919 pour une invalidité de 40 % et au-dessus, ni aux contribuables dont tous les enfants sont morts à la guerre.

(1) Les dispositions du décret portant règlement d'administration publique en date du 17 janvier 1917 qui se rapportent au contrôle de la déclaration seront indiquées dans le corps de l'ouvrage.

EXEMPLES DES ABREVIATIONS EMPLOYÉES

- L. art. 6 : Loi du 15 juillet 1914 (modifiée par les lois postérieures), article 6.
- D. art. 3 : Décret portant règlement d'administration publique du 17 janvier 1917, article 3.
- I. art. 180 : Instruction de la Direction générale des Contributions directes pour l'établissement des impôts cédulaires sur les revenus et de l'impôt général sur le revenu, du 30 mars 1918, article 180.
- Circ. N° 1404 : Circulaire de la Direction générale des Contributions directes, N° 1404.
- Bull. Dup.* 1923, p. 380 : Bulletin des Contributions directes et du Cadastre (publié par la Société anonyme des publications périodiques de l'Imprimerie Paul Dupont), année 1923, page 380.
- Rép. min. dép. N° 9754 Réponse du Ministre des Finances à une question écrite posée par un député, N° 9754, *J. O.* du 22 avril 1916 *Journal Officiel* du 22 avril 1916.

FORMULES DE DÉCLARATION

Il est indispensable, pour l'intelligence de nos développements, de connaître la contexture des formules de déclaration prévues par l'article 16 (4^e alinéa) de la loi.

Nous reproduisons donc ci-après, et réduites au format de l'ouvrage :

1^o La formule générale de déclaration, conforme au modèle n^o 1 annexé à l'Instruction du 30 mars 1918 ;

2^o La formule spéciale de déclaration relative aux dégrèvements pour charges de famille, conforme au modèle n^o 1 *bis* de la même Instruction.

DÉPARTEMENT
COMMUNE OU VILLE
QUARTIER :

IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU.

ANNÉE 192...

FORMULE DE DÉCLARATION

à remplir

et à faire parvenir au Contrôleur des Contributions directes.

MODÈLE N° 1.

BUREAU OU DIVISION DE CONTRÔLE :
DATE DE RÉCEPTION :
DATE D'ENVOI DE L'ACCUSÉ DE RÉCEPTION :

I. — Nom : Prénoms :
(Soulignez le patronyme.)

Adresse { au 1^{er} janvier de la présente année... } Commune ou ville.....
(Indiquez celle de votre habitation { rue..... N°.....
principale, et vous en avez plusieurs.) { au 1^{er} janvier de l'année précédente. } Commune ou ville.....
(ou état de changements.) { rue..... N°.....

Profession ou qualité

Indiquez ci-dessous : Si vous êtes chef d'entreprise, la nature et le siège de votre exploitation ; — si vous êtes associé dans un commerce ou une industrie, la raison sociale et le siège de la société ; — si vous êtes employé d'une administration publique ou d'une entreprise privée, la nature de votre emploi et l'administration ou l'entreprise dont il s'agit ; — si vous exercez une profession non commerciale (charge ou office, profession libérale, etc.), la nature de votre profession et l'adresse de vos locaux professionnels.

II. — Situation et charges de famille au 1^{er} janvier de la présente année.

Êtes-vous célibataire, marié avec enfants, marié sans enfant, veuf ou divorcé ?
Si vous êtes marié, indiquez la date et le lieu de votre mariage
Si vous êtes veuf, indiquez la date et le lieu de décès de votre conjoint
Si vous êtes célibataire, marié sans enfant ou divorcé et si, au 1^{er} janvier de la présente année, vous aviez moins de 80 ans, indiquez la date et le lieu de votre naissance :
Si vous avez eu des enfants qui sont tous morts à la guerre, faites en ci-contre la déclaration
Si vous êtes titulaire d'une pension accordée en vertu de la loi du 31 mars 1919, pour une invalidité de 40 p. 100 ou au-dessus, faites-en ci-contre la déclaration :
Si vous avez des personnes à votre charge, portez les indications nécessaires sur une formule spéciale du modèle n° 1 bis (Déclaration relative aux dégrèvements pour charges de famille), que vous joindrez à la présente déclaration, et inscrivez la mention : *Voir feuille ci-jointe.*

III. — Membres de la famille du déclarant dont celui-ci entend ne pas totaliser les revenus avec les siens pour l'établissement de l'impôt.

Le chef de famille ne peut faire figurer à ce paragraphe :

- a) Ni sa femme, sauf dans le cas où elle serait séparée de biens et ne vivrait pas avec lui ;
b) Ni les personnes désignées sur la formule spéciale comme étant à sa charge.

NOM.	PRÉNOM USUEL.	Degré de parenté ou d'alliance.
1	2	3

OBSERVATIONS.		CATEGORIES DE REVENUS.		MONTANT DES REVENUS NETS.	
				francs.	
Dans chaque catégorie, le revenu net est formé par l'excédent du produit brut sur les dépenses faites pour la réalisation et la conservation du revenu. Toutes les revenus des 1^{re} et 2^e catégories (revenus des propriétés foncières), 4^e catégorie (bénéfices de l'exploitation agricole) et 5^e catégorie (bénéfices industriels et commerciaux) peuvent être évalués, comme il est indiqué ci-contre, d'après les règles applicables pour l'établissement des impôts spéciaux auxquels ces revenus sont assujettis. N'OMETTEZ PAS : Dans les 1^{re} et 2^e catégories, le revenu correspondant aux propriétés foncières dont vous êtes propriétaire et dont vous vous réservez la jouissance ou que vous exploitez personnellement; Dans la 3^e catégorie, les revenus des titres de rente, obligations et bons émis par l'Etat français qui, bien qu'exonérés de tout impôt spécial, doivent entrer dans le décompte du revenu global de leurs possesseurs pour l'établissement de l'impôt général; Dans la 7^e catégorie, la valeur des avantages en nature (logement gratuit, nourriture, etc.) formant un supplément de traitement ou de salaire. NE RETRANCHEZ PAS ICI : a. Le montant des charges énumérées aux paragraphes V, VI et VII (page 3); b. Le rattachement sera fait à la récapitulation (page 4); c. Les déductions spéciales motivées par la situation de famille; d. La fraction de revenu uniformément affranchie de l'impôt. Ces déductions (b et c) seront faites par l'Administration, lors du calcul de la cotation.		1^{re}. — Revenus des propriétés foncières bâties . Revenu réel : ou bien : Revenu net servant de base à la contribution foncière 2^e. — Revenus des propriétés foncières non bâties : Revenu réel ou bien : Revenu net servant de base à la contribution foncière 3^e. — Revenus des valeurs et capitaux mobiliers 4^e. — Bénéfices de l'exploitation agricole : Bénéfice réel ou bien : Bénéfice évalué en appliquant à la valeur locative des terres exploitées les coefficients fixes pour l'année de l'imposition 5^e. — Bénéfices industriels et commerciaux : Bénéfice réel de l'exercice précédent ou bien : Bénéfice évalué en appliquant un taux de p. 100 à un chiffre d'affaires de fr. (1) 6^e. — Bénéfices de l'exploitation minière 7^e. — Traitements publics et privés, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères 8^e. — Bénéfices des professions non commerciales (professions libérales, charges et offices, occupations ou exploitations lucratives non dénommées ci-dessus)		TOTAL du paragraphe IV	

(1) S'il s'agit d'une entreprise exploitée par plusieurs associés en com. collectif, chaque associé mentionne, le cas échéant, dans sa déclaration, le chiffre d'affaires total de l'entreprise et le taux qui doit y être appliqué pour déterminer les bénéfices de la société; mais il indique, et outre, quelle est la part (1/2, 1/3, 1/4, etc.) à laquelle il a droit dans ces bénéfices et il ne porte dans la colonne 2 que la somme correspondante.

DÉPARTEMENT
COMMUNE ou VILLE (1) :
QUARTIER :
BUREAU ou DIVISION DE CONTRÔLE :
DATE DE RÉCEPTION :

**IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU
ET IMPOTS SUR DIVERSES CATÉGORIES DE REVENUS.**

**DÉGRÈVEMENTS
POUR CHARGES DE FAMILLE.**

ANNÉE 192__.

MODÈLE N° 1 bis.

CASE A REMPLIR PAR LE CONTRÔLEUR. (Voir Circ. n° 1847.)	
REVENU NET TOTAL (1) :	
Montant des revenus fonciers si le revenu net total dépasse 10,000 francs	
REVENUS fonciers.	REVENUS mob.
PF...	
PNB...	
(1) <10,001 fr ou> 10,000 fr.	

DÉCLARATION

souscrite par M. (2)
demeurant à
rue..... n°..... ou lieu dit.....

- (1) Commune où le déclarant a sa résidence ou, s'il a plusieurs habitations, sa résidence principale
(2) Nom et prénoms. (Souligner le prénom usuel.)

PERSONNES A LA CHARGE DU DECLARANT

AU 1^{er} JANVIER DE L'ANNÉE DE LA DÉCLARATION.

- NOTA.** — Les personnes susceptibles d'être considérées comme étant à la charge d'un contribuable sont :
- 1° Ses ascendants (père, mère, grand-père, grand-mère) et ceux de son conjoint, s'ils sont âgés de plus de 70 ans (60 ans pour les veuves vivant avec leur fils ou leur fille) ou s'ils sont infirmes ;
 - 2° Ses descendants (fils, fille, petit-fils, petite-fille) et les enfants recueillis par lui, s'ils sont âgés de moins de 21 ans ou infirmes.
- En aucun cas, la femme d'un contribuable ne peut être comptée parmi les personnes à sa charge.

	NOM.	PRÉNOMS. (On pourra se borner à indiquer le prénom usuel.)	DATE de NAISSANCE.	LIEU DE NAISSANCE.		MOTIFS POUR LESQUELS LES PERSONNES désignées ci-contre doivent être considérées comme étant à la charge du déclarant (1).
				DÉPARTEMENT.	COMMUNE.	
1.						
2.						
3.						
4.						
5.						
6.						
7.						
8.						
9.						
10.						
(1) En regard de la désignation de chaque personne inscrite, suivant le cas, l'une des indications suivantes : père, mère, mère veuve, fils, fille, etc., enfant recueilli, en ajoutant, s'il y a lieu, la mention infirme.						

VOIR AU VERSO.

CHAPITRE I

Valeur juridique de la déclaration

D'une façon très générale, on dit qu'un document a une valeur juridique lorsqu'il est la source de droits ou d'obligations.

La question qui se pose est celle de savoir si la déclaration relative de l'Impôt général sur le revenu, régulièrement souscrite par le contribuable, a une valeur juridique par elle-même et, si elle en a une, dans quelle mesure.

FORCE PROBANTE ATTACHÉE A LA DÉCLARATION.

Il résulte nettement de l'examen approfondi des textes en vigueur que la déclaration, régulièrement souscrite, bénéficie d'une *présomption légale d'exactitude*.

Cette présomption se dégage, notamment, de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 qui, après avoir donné au contrôleur le droit de rectifier la déclaration et institué, sur ce point une procédure contradictoire, dit que, si le désaccord persiste et si une réclamation est introduite, « le tribunal saisi du litige apprécie les motifs invoqués par l'administration et par le contribuable et fixe la base d'imposition, la charge de la preuve incombant à l'administration. »

Conséquent avec lui-même, le législateur, a, dans le même article (rectifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916) donné au contrôleur le droit de demander au contribuable non des *justifications* (ce qui eût été renverser le fardeau de la preuve), mais seulement des *éclaircissements*, sauf dans des cas limitativement spécifiés.

Ainsi donc, la loi, en dispensant le déclarant de toute preuve au sujet des énonciations de sa déclaration, attache bien à ce document une présomption d'exactitude, et lui confère, par cela même, une valeur juridique. Le déclarant a le droit — théoriquement du moins, car la pratique, ainsi que nous le verrons, est un peu différente — de faire figure de défendeur au procès, bien que ce soit lui qui prenne l'initiative de l'instance ; il peut rester dans l'expectative, et se retrancher derrière la foi que la loi attache à sa déclaration dûment souscrite.

Quel est le degré de force probante de cette présomption légale ? Ici, la réponse est expressément indiquée par les termes précités de l'article 17. Il ne saurait y avoir une présomption irréfragable ou absolue (*juris et de jure*), puisque de pareilles présomptions n'admettent pas la démonstration du contraire. Nous sommes en présence d'une présomption relative (*juris tantum*) qui ne fait foi que jusqu'à preuve du contraire (art. 1352 du Code civil).

En résumé, la valeur juridique de la déclaration réside dans le fait que ses énonciations sont réputées conformes à la réalité ; elles demeurent valables tant que l'Administration n'a pas établi, d'une façon certaine, leur inexactitude.

Remarquons d'ailleurs que, si la déclaration, toujours supposée régulièrement souscrite, fait foi pour le contribuable, la jurisprudence a décidé, très logiquement, qu'elle faisait aussi foi contre lui, dans la même mesure.

Un arrêt du Conseil d'Etat, du 16 février 1923 (Bull. Dup. 1923, p. 164) dispose en effet que « l'expiration des délais de déclaration ne saurait avoir pour effet de priver le contribuable du droit de contester, après l'émission du rôle et dans les délais légaux de réclamation, les bases de son imposition, alors même que celle-ci aurait été établie sur le chiffre du revenu déclaré, et l'intéressé peut, à charge par lui d'apporter toutes justifications de nature à faire la preuve du chiffre exact de son revenu, réclamer un dégrèvement, en cas d'omission d'une charge déductible telle que l'amortissement d'un immeuble. »

La même décision avait été prise, aussi, par le Conseil d'Etat dans un précédent arrêt du 22 décembre 1922 (Bull. Dup. 1923, p. 71) qui, après avoir déclaré recevable une réclamation présentée par le contribuable imposé conformément à sa déclaration s'exprime ainsi : « Mais il appartient à ce dernier d'apporter toutes les justifications de nature à faire la preuve du chiffre exact de son revenu, s'il réclame un dégrèvement, soit en cas d'erreurs

commises à son préjudice dans le chiffre des revenus déclarés, soit en cas d'omission de charges déductibles. »

Il résulte de cette jurisprudence que la présomption légale d'exactitude qui s'attache à la déclaration du contribuable est opposable, non seulement à l'Administration, mais aussi au déclarant lui-même. S'il s'aperçoit qu'il a commis une erreur dans sa déclaration (sauf, bien entendu, une erreur purement matérielle), il doit en fournir la preuve.

FONDEMENT DE CETTE VALEUR JURIDIQUE.

Sur quoi repose cette présomption légale d'exactitude attachée à la déclaration ? Pourquoi le législateur a-t-il décidé que les allégations du contribuable devaient être considérées, *a priori*, comme sincères ?

Juridiquement cela ne s'explique pas. Le contribuable est le débiteur du Trésor. Le chiffre de son revenu global est la mesure de sa dette. Il est contraire au droit commun de laisser au débiteur le soin de fixer lui-même la quotité de son dû. Le créancier, normalement, participe avec des droits identiques à ceux de débiteur, à la détermination du montant de sa créance. Ce n'est qu'à la suite d'un débat contradictoire que s'établit le consentement des parties, condition d'existence du contrat.

Ces principes de droit privé ne sauraient, évidemment, être transportés à la lettre dans le domaine du droit public. En matière fiscale, notamment, les deux parties ne traitent pas d'égale à égale. Le Trésor, qui est l'une des personnifications de cette autre entité : la Puissance publique, a des pouvoirs de coercition exorbitants du droit commun. Tout semblerait donc indiquer que, dans la matière qui nous occupe, le Trésor, représenté par les fonctionnaires de l'Administration compétente, fut traité, non pas sur un pied d'égalité avec le contribuable comme l'indiquerait le droit privé, mais en supérieur ainsi que l'exigerait le droit public.

La conséquence juridique qui découle de cette analyse est que, contrairement à ce que le législateur a établi, c'est le déclarant qui devrait être tenu d'apporter la preuve des énonciations contenues dans sa déclaration. Ce document ne devrait avoir que la valeur d'une simple indication, et le contribuable devrait être tenu de produire, à son sujet, toutes les justifications nécessaires pour permettre d'en apprécier l'exactitude. Ainsi le dernier mot serait, comme il convient en matière d'impôt, au pouvoir social.

On a essayé de faire découler logiquement la présomption légale

du fait que la déclaration était obligatoire (1). Nous avouons ne pas comprendre en quoi l'obligation d'avoir à souscrire une déclaration (condition de forme) implique *nécessairement* une présomption d'exactitude en faveur du contenu de cette déclaration (condition de fond). Cette explication, qui renferme cependant quelques parcelles de vérité, nous paraît insuffisante.

Il y avait une façon de rendre explicable juridiquement cette présomption d'exactitude. Elle eût consisté à exiger que la déclaration fût souscrite *sous la foi du serment*.

Que se passe-t-il dans l'état actuel ?

Le contribuable appose sa signature au-dessous d'une mention imprimée, ainsi libellée : « *Les indications consignées sur la présente déclaration sont certifiées exactes par le soussigné* ». Cette attestation de sincérité est toute platonique puisqu'il n'existe pas de sanctions pour en garantir l'exactitude. La sanction, serait-on tenté de croire, se trouve dans les pénalités fiscales consécutives au rehaussement du chiffre déclaré. C'est là une toute autre affaire et toute confusion doit être dissipée. Nous parlons, en ce moment, uniquement d'une sanction qui atteindrait, le cas échéant, le déclarant pour le fait d'avoir prétendu, à tort, que sa déclaration était exacte. Cette sanction n'existe pas, et de là découle, précisément, l'impossibilité de justifier, juridiquement, la présomption légale accordée gratuitement au déclarant.

Il n'en aurait pas été de même, si, au lieu de la formule précitée, dont l'absence n'est d'ailleurs pas une cause de nullité de la déclaration, le législateur avait prévu une certification analogue à celle qu'il a instituée en matière de déclaration de mutation par décès par les articles 7 et 8 de la loi du 18 avril 1918. Voici le texte de ces articles :

« ART. 7. — Toute déclaration de mutation par décès... sera terminée par une mention ainsi conçue :

« Le déclarant affirme sincère et véritable la présente déclaration ; il affirme, en outre, sous les peines édictées par l'article 8 de la présente loi, que cette déclaration comprend l'argent comptant, les créances et toutes autres valeurs mobilières françaises ou étrangères, qui, à sa connaissance, appartenaient au défunt, soit en totalité, soit en partie. »

« ART. 8. — Celui qui aura formulé frauduleusement les affirma-

(1) Voir Gaston JEZE : *Cours élémentaire de science des Finances*, édition 1909, p. 695.

tions prescrites par l'article qui précède, sera puni des peines portées à l'article 366 du Code pénal. »

Ainsi, en matière de déclaration de mutation par décès, l'affirmation de sincérité est sanctionnée par les peines du faux serment instituées par l'article 366 du Code pénal (1).

Si le législateur avait prévu pour la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu une certification analogue sanctionnée pareillement, il aurait incorporé, par cela même, une présomption légale d'exactitude à l'affirmation du déclarant.

C'eût été conforme aux principes juridiques.

Le législateur, n'ayant pas cru devoir le faire, il s'ensuit, comme nous avons à le démontrer, que la présomption légale actuellement existante ne se justifie pas scientifiquement.

Alors, pour quelles raisons a-t-elle été établie ?

Nous pensons qu'il ne faut les chercher que dans une question d'opportunité. Afin d'acclimater le plus rapidement possible notre nouvel impôt, le législateur a voulu encourager les contribuables à souscrire d'eux-mêmes, spontanément, leurs déclarations. Sans doute, c'est pour eux une obligation sanctionnée par des pénalités fiscales. Mais toute pénalité est un moyen *a posteriori*, à caractère répressif. Il était préférable de trouver un moyen préventif et d'employer la méthode de persuasion. C'est ainsi que le législateur a été amené à accorder une présomption d'exactitude à toute déclaration spontanément et régulièrement souscrite, disposition qui a encouragé les déclarants — sinon à rédiger des déclarations sincères (le contraire pourrait valablement être soutenu) — du moins à produire une déclaration.

La valeur juridique attachée actuellement à la déclaration régulièrement souscrite n'a donc pas un fondement scientifique. Elle est un cadeau gratuit fait, par la loi, au contribuable : *c'est une prime à la déclaration*.

S'il le fallait, on trouverait encore une preuve de ce que nous avançons dans le fait que cette présomption d'exactitude n'existe pas lorsque le contribuable produit tardivement sa déclaration. Ce

(1) Cet article est ainsi conçu : « Celui à qui le serment aura été déteré ou référé en matière civile, et qui aura fait un faux serment, sera puni d'un emprisonnement d'une année au moins et de cinq ans au plus, et d'une amende de 100 francs à trois mille francs. Il pourra, en outre, être privé des droits mentionnés à l'article 42 du présent Code (droits civiques, civils, et de famille) pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, à compter du jour où il aura subi sa peine, et être placé sous la surveillance de la haute police pendant le même nombre d'années. »

document n'a plus alors que la valeur d'un simple renseignement dont le contrôleur peut ou non tenir compte dans la fixation de la base imposable. Si cette base est supérieure au revenu global déclaré hors délai, le contribuable ne peut juridictionnellement en obtenir la réduction qu'à charge par lui, d'apporter la preuve de l'exactitude de ses assertions.

Il semble donc bien que la faveur attachée légalement à la déclaration régulière, ne soit qu'une mesure de persuasion destinée à faciliter l'application de notre nouvel impôt. Cette mesure nous paraît transitoire. L'évolution de la législation et de la technique fiscale devra nécessairement se produire dans le sens d'une meilleure application des véritables principes juridiques hors desquels aucune institution n'est viable.

Le législateur aura le choix entre deux systèmes :

1° Ou maintenir la présomption légale d'exactitude de la déclaration, mais en déférant le serment au contribuable ;

2° Ou, si la formule de certification est maintenue sans sanction, supprimer la présomption d'exactitude (comme dans la déclaration produite en vue de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux) et accorder aux représentants du Trésor le droit de demander des justifications sur toutes les énonciations de la déclaration, les tribunaux administratifs étant d'ailleurs chargés d'apprécier souverainement si les justifications demandées ne constituent pas un abus de droit et si celles produites sont ou non suffisantes.

CONSÉQUENCE PRATIQUE DU SYSTÈME ACTUEL.

La principale conséquence pratique du fait que notre législation actuelle accorde bénévolement une présomption d'exactitude à la déclaration est que le contribuable, sachant qu'il n'est pas tenu, en règle générale, de produire des justifications à l'appui de ses allégations, est porté à ne déclarer *que ce qu'il ne peut cacher à l'Administration*. Il n'est pas besoin d'être grand psychologue pour constater que le contribuable est prédisposé naturellement à céder à cette tentation. Pour peu que la loi favorise cette tendance par une disposition pour le moins maladroite, on installe le redevable dans une parodie de sincérité.

Pour combattre cette conséquence néfaste, les agents chargés de la vérification des déclarations doivent bien souvent recourir à des procédés extérieurs au contribuable lui-même, puisque ce dernier

peut, une fois sa déclaration souscrite et sous réserve de ce que nous dirons plus loin, se réfugier dans son mutisme. Ils doivent donc faire des recherches, recueillir des renseignements dans les divers services publics, constituer des dossiers, faire des rapprochements, bref essayer, en employant tour à tour la méthode inductive qui part de l'observation des faits pour arriver à la détermination de la preuve, et la méthode déductive qui part d'une hypothèse pour arriver à la constatation des faits qui la justifie, de combattre la présomption légale d'exactitude par la preuve contraire.

C'est à l'étude des procédés de contrôle actuellement employés que nous consacrons les chapitres suivants.

CHAPITRE II

L'agent chargé de la vérification : le Contrôleur des Contributions directes

SECTION I

A quelles autorités convient-il de confier le contrôle des déclarations ?

La question de savoir à quelles autorités il convient de confier le travail si délicat du contrôle des déclarations a toujours provoqué des discussions fort animées. Cette question, en effet, est d'une importance capitale en la matière. Suivant qu'elle est résolue d'une façon ou d'une autre, l'impôt général sur le revenu prend telle ou telle orientation et l'idéal qu'il est réputé poursuivre apparaît plus ou moins lointain.

La loi a donné à cette question la solution qui nous paraît la plus satisfaisante et c'est précisément pour justifier cette opinion que nous croyons utile de rappeler brièvement les avantages et les inconvénients des divers systèmes qui s'offraient au choix du législateur.

Tous ces systèmes, dont le nombre est imposant, peuvent se rattacher à trois types que nous allons tour à tour examiner.

**PREMIER SYSTÈME : VÉRIFICATION CONFÉE A UNE COMMISSION LOCALE
COMPOSÉE DE REPRÉSENTANTS DES CONTRIBUABLES.**

La composition de cette commission locale est susceptible de modalités très différentes. On peut concevoir une commission par commune dont les membres seraient : soit élus directement par tous les électeurs ou simplement par une certaine catégorie de contribuables ; soit désignés par le Conseil municipal dans son sein ou en dehors ; soit nommés d'office par le Préfet ; soit enfin recrutés comme les répartiteurs actuels, c'est-à-dire choisis par le Préfet sur une liste double dressée par le Conseil municipal. On peut aussi concevoir une commission analogue par canton ou par arrondissement, voire même par département.

Mais quelle que soit la composition de cette commission, il est évidemment nécessaire de lui adjoindre un technicien, en l'espèce un fonctionnaire des Finances, pour diriger son travail et maintenir l'observation des dispositions légales.

Ceci posé, les partisans de ce système font surtout valoir les arguments suivants :

1° C'est un système déjà en vigueur dans divers pays étrangers, notamment en Angleterre, en Prusse, en Autriche. Ces pays ne le maintiendraient pas s'il donnait de mauvais résultats.

2° Dans une démocratie, il ne saurait être admis que l'assiette de l'impôt général sur le revenu soit confiée uniquement à des agents de l'Administration sans que les contribuables, représentés par quelques-uns d'entre eux, aient un droit de regard sur les opérations administratives. Si non, les contribuables n'auraient aucune garantie.

3° La Commission faciliterait la tâche de l'agent de l'Administration et lui permettrait de n'oublier aucun redevable.

Ces arguments sont loin de nous convaincre. Nous leur opposons les suivants :

1° L'exemple des pays étrangers n'est pas favorable à ce système : « Je sais d'expérience personnelle, disait M. Austen Chamberlain, à la commission de réforme de l'income-tax, en 1904, que les commissaires ne sont pas du tout à la hauteur, ils font peu, ils connaissent peu, rarement l'un d'eux sait apprécier une comptabilité commerciale, » « Dans certaines localités, les commissaires

ne se donnent presque pas la peine de regarder le rôle ; ils se contentent de le signer et de le rendre exécutoire tel qu'il leur est soumis par le contrôleur » dit Joseph Hill, dans son ouvrage « English income-Tax » (p. 313). Citons encore ces paroles que prononçait M. de Rheinbaben, ministre des Finances, au Landtag prussien, le 9 décembre 1905 : « Si nos fonctionnaires d'Etat, j'ose le dire avec fierté, n'avaient pas travaillé avec autant d'opiniâtreté et si consciencieusement, tout le système depuis longtemps eût été condamné au repos. Heureusement, que les affaires sont, avant d'être traitées par les commissions, dûment analysées par les fonctionnaires attachés aux commissions, sinon toute la machine se fût arrêtée depuis longtemps. » (1).

2° La commission locale, loin d'être une garantie pour les contribuables et d'attirer leur confiance, constituerait plutôt un instrument de tyrannie. « Les considérations d'amitié, les divergences d'intérêts, les jalousies de clocher, les dissentiments politiques, si aigües parfois dans les petites bourgades, influencent le jugement des commissaires, diminuent les garanties de justice dont l'établissement constitue la principale raison d'être de la réforme. » (2).

De plus, les contribuables verraient avec défaveur des gens, si honorables soient-ils, mais qui sont leurs voisins, leurs concurrents, prendre connaissance, non seulement de leurs déclarations, mais de tous les renseignements contenus dans leur dossier.

Comment, d'ailleurs, parler de secret professionnel pour une Assemblée dont les membres sont renouvelables ? Au cas d'une violation de ce secret, à qui en faire supporter la responsabilité ?

3° En matière fiscale, l'impartialité de l'autorité qui arrête la base de l'impôt doit être au-dessus de tout soupçon. Qui pourrait affirmer que cette condition serait pleinement réalisée, soit par des commissaires élus (qui sont les hommes de leurs électeurs), soit par des commissaires nommés (qui sont ceux du gouvernement actuellement au pouvoir) ?

4° Loin de faciliter l'assiette de l'impôt, la Commission entraverait ce travail qui doit être mené rondement. Des raisons pure-

(1) Ces trois citations sont empruntées à l'ouvrage si documenté de M. Pierre SELIGMAN : « De la déclaration et de la présomption comme base de l'impôt direct. » Th. Paris, 1913.

(2) GAUTHIER : *La réforme fiscale par l'impôt sur le revenu*, p. 97, cité par P. SELIGMAN, op. cit. p. 422.

ment techniques, qu'il serait long et fastidieux de développer ici, s'opposent à l'adoption d'un tel système.

5° Le concours de la Commission serait inutile. On ne saurait, en effet, confier à ses membres le soin de procéder à des vérifications sur place et de recueillir des renseignements concernant tel ou tel contribuable dans les bureaux de diverses administrations publiques. Il est nécessaire d'être du métier pour effectuer convenablement, dans le minimum de temps, de pareilles investigations. Dès lors, le seul travail qu'il serait possible de confier à la commission serait celui de la révision de la matrice du rôle préalablement rédigée par le contrôleur. Pratiquement, ce fonctionnaire ferait l'appel des noms des contribuables et des revenus qu'il propose. Les commissaires présents (l'expérience des commissions de répartiteurs prouve que cette présence est quelquefois fictive) ne pourraient que présenter de vagues observations du genre de celle-ci : « Nous estimons que M. X... doit avoir un revenu supérieur à celui qu'il a déclaré. »

La seule utilité de la Commission serait donc de renseigner le contrôleur — avec plus ou moins d'impartialité — sur l'importance relative du revenu global que la *notoriété publique* attribue aux personnes domiciliées dans la commune. Or, il existe déjà une commission qui fournit au contrôleur ce renseignement : c'est la Commission des répartiteurs. On sait que, dans les communes rurales, cette commission détermine le loyer matriciel qui sert de base à la contribution mobilière — impôt de répartition toujours perçu au profit des départements et des communes — non d'après la valeur locative du logement non meublé, comme le voudrait la loi, mais d'après l'ensemble des facultés présumées du contribuable, c'est-à-dire, d'après son revenu global tel qu'il ressort de la notoriété publique. A ce titre, le loyer matriciel est, pour le contrôleur, une précieuse indication ainsi que nous le verrons par la suite. Mais comme il est déjà fourni par une commission déjà existante, il serait superflu de créer un autre organisme pour obtenir le même renseignement.

6° La commission locale des représentants du contribuable aurait son utilité si l'impôt général sur le revenu était un impôt de répartition. Mais cet impôt ne peut pas être de répartition car alors il n'est plus nécessairement un impôt sur le revenu, mais un impôt mixte sur le capital et sur le revenu. L'impôt de répartition doit en effet, bon an mal an, produire une somme égale au contingent assigné à la commune. Lorsqu'une année est déficitaire pour la généralité des contribuables, l'impôt doit

alors être prélevé sur le capital, et non sur le revenu supposé inexistant.

L'impôt général sur le revenu ne se conçoit donc que comme impôt de quotité. Or, il est avéré que les commissions locales se désintéressent de l'assiette des impôts de quotité. A plus forte raison si cet impôt de quotité est en outre un impôt perçu exclusivement au profit de l'Etat, comme l'impôt général. Les commissaires ne viseraient alors qu'un but : exonérer le plus possible les contribuables de leur localité. On conçoit, dès lors, ce que serait le rendement d'un impôt établi de cette façon dans toutes les communes de France !

7° La fonction des membres de la Commission locale serait d'ailleurs hérissée d'inconvénients. Si ces membres accomplissaient ponctuellement et consciencieusement leur devoir, ils s'attireraient l'animosité de leurs concitoyens qui se croiraient surchargés d'impôt par leur faute et verraient-là motifs à querelles personnelles. Si, au contraire, les membres de la commission négligeaient leurs devoirs, un conflit ne tarderait pas à naître avec l'agent de l'Administration. Afin de ne pas être pris dans un pareil dilemme, personne ne briguerait ou n'accepterait la fonction de commissaire. Faudrait-il alors les nommer d'office, malgré eux, et revenir aux procédés de contrainte usités envers les décurions du Bas-Empire et les assesseurs de l'Ancien Régime ?

Pour toutes ces raisons, et pour d'autres encore qu'il serait trop long de développer, ce premier système doit être résolument écarté.

DEUXIÈME SYSTÈME : VÉRIFICATION CONFIEE A UNE COMMISSION COMPOSÉE UNIQUEMENT DE FONCTIONNAIRES.

Ce système est déjà bien supérieur au précédent.

« La cheville ouvrière de la taxation, dit M. INGENBLECK (1), doit être une Administration de l'Etat ; elle seule, peut être logiquement organisée pour rechercher et établir la manière impossible, parce qu'elle seule obéit à une politique et à une discipline systématiques. Le fonctionnaire est tout à ses devoirs d'ordre

(1) INGENBLECK : *Impôts directs et indirects sur le revenu*, cité par P. SELIGMAN, *op. cit.* p. 423.

public, son activité n'est absorbée par aucune préoccupation étrangère. Par sa formation professionnelle, il est plutôt hostile aux influences politiques, aux influences personnelles et surtout aux influences locales qui peuvent avoir une si grande action sur l'esprit et sur les tendances de la taxation. Ainsi, il est possible à l'Administration d'acquérir et de mettre en valeur ces précieuses qualités : l'expérience, le jugement, et l'indépendance. »

Citons encore l'opinion autorisée de M. STOURM (1) : « L'Administration possède exclusivement la discrétion, conséquence du secret professionnel, facile à pratiquer d'ailleurs par des fonctionnaires étrangers à la région, discrétion seule capable de rassurer les déclarants et de les garantir contre un des plus redoutables inconvénients de la déclaration ; la compétence ensuite, apanage de gens rompus aux affaires fiscales, habiles par métier à compulser les registres officiels et à y découvrir la trace du mouvement des fortunes. »

Nous admettons d'autant plus aisément le principe que la vérification des déclarations doit être confiée uniquement à des agents de l'Administration que les garanties des contribuables sont sauvegardées intégralement par suite du droit absolu qu'ils ont de contester les bases de l'impôt devant les tribunaux administratifs. Et l'on sait que le Conseil d'Etat, tribunal d'appel, est particulièrement soucieux de sauvegarder les droits individuels contre les abus de l'autorité publique.

Ceci étant admis, le système que nous étudions consiste à confier la vérification, non à un seul fonctionnaire (ce sera le troisième système) mais à une commission composée de plusieurs fonctionnaires.

Le type de ce système nous est fourni par un avis de la Commission de la législation fiscale de la Chambre des Députés, présenté le 7 décembre 1916, par M. Vincent Auriol, avis qui tendait à modifier ainsi qu'il suit l'article 17 (texte primitif) de la loi du 15 juillet 1914 :

« Art. 17. — Les déclarations sont soumises à l'examen d'une commission cantonale composée du contrôleur des contributions directes, du receveur de l'enregistrement et d'un percepteur, désignés par le Préfet, d'accord avec les chefs des services intéressés.

(1) STOURM : *Systèmes généraux d'impôts*, p. 118.

« Cette commission contrôle les déclarations. Elle peut demander aux contribuables des éclaircissements. Elle a le droit de rectifier les déclarations... » (1).

Une application fort intéressante d'un système analogue a été faite, dans le cadre du département, en matière de *contribution extraordinaire sur les bénéfices exceptionnels ou supplémentaires réalisés pendant la guerre*. La loi du 15 juillet 1916, qui régit cette contribution, s'exprime ainsi :

« Art. 7. — Les déclarations sont soumises à l'examen d'une commission siégeant au chef-lieu de chaque département et comprenant :

« Le Trésorier-payeur général ;

« Le Directeur des contributions directes et du cadastre ;

« Le Directeur de l'enregistrement, des domaines et du timbre ;

« Dans le ressort de chaque direction des douanes, le Directeur ou un agent supérieur par lui délégué fait également partie de la Commission ;

« Celle-ci est présidée par le chef de service le plus ancien en grade.

« Un agent des contributions directes désigné par le Directeur remplit les fonctions de secrétaire avec voix délibérative.

« La Commission règle elle-même les jours et heures de ses séances, elle est convoquée par son président.

« Les décisions sont prises à la majorité des voix ; en cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

« La présence de quatre membres au moins est nécessaire à la validité des décisions. »

« Art. 8. — La Commission examine les déclarations ; elle peut entendre les intéressés et se faire communiquer par eux, ainsi que par les administrations de l'Etat, des départements et des communes, tous documents nécessaires pour établir les bases d'imposition.

« Elle peut faire procéder par l'un ou l'autre des services financiers à des vérifications sur place, en présence des intéressés ou ceux-ci dûment appelés.

« Si la Commission n'accepte pas la déclaration, le contribuable

(1) La Commission du budget, dans son second projet, tout en s'inspirant de celui de la Commission de la législation fiscale quant à la demande d'éclaircissement, a écarté l'examen d'une commission cantonale (D. P. 1917-4-8).

est invité, par lettre recommandée indiquant les points contestés, à se faire entendre dans le délai d'un mois.

« Le contribuable peut faire parvenir à la Commission, dans le délai ci-dessus, par lettre recommandée, son acceptation ou ses observations.

« Ces formalités remplies, la Commission fixe les bases de la contribution. L'intéressé peut dans le délai d'un mois à partir du jour où il a reçu notification de la décision motivée de la Commission, avertir l'Administration qu'il maintient sa déclaration ; le litige est alors porté devant la Commission supérieure. »

« Art. 9. — Le contribuable qui n'aura pas produit sa déclaration dans les délais impartis par les articles 4 et 5 de la présente loi sera, après mise en demeure suivie d'un nouveau délai d'un mois, imposé par voie de taxation d'office.

« Le contribuable pourra répondre à la mise en demeure dans le délai ci-dessus, par la déclaration négative prévue à l'article 5, s'il ne se croit pas imposable.

« La taxation sera établie par la Commission, etc... »

C'est bien là l'application intégrale du système que nous étudions. Si nous tirons les leçons de l'expérience ainsi faite nous en arrivons à cette constatation qu'au fond ce système se ramène à celui que nous exposerons en troisième lieu.

Que se passait-il en effet ? La vérification proprement dite de la déclaration relative à la contribution extraordinaire était effectuée, sur place, par un contrôleur qui résumait, dans un rapport, ses constatations et ses conclusions. La Commission, très généralement s'en rapportait, en fait, aux conclusions de ce contrôleur, et son rôle ne devenait effectif que si le contribuable contestait les rehaussements éventuellement proposés. La Commission alors, à l'instar d'un véritable tribunal administratif, appréciait les arguments du contribuable et ceux du contrôleur, et arrêtait les bases d'imposition. Le rôle de tribunal de cette Commission est si bien établi que l'article 11 de la loi du 1^{er} juillet 1916 s'exprime ainsi : « Dans le délai d'un mois à partir du jour où elles ont reçu notification des décisions de la Commission du *premier degré*, les personnes ou sociétés intéressées peuvent faire appel de ces décisions » (appel devant une Commission supérieure, siégeant au Ministère des Finances).

En somme, dans l'assiette de la contribution extraordinaire, nous discernons pratiquement trois organes :

1° Le contrôleur qui procède, en fait, à la vérification et qui formule des propositions ;

2° La Commission départementale, tribunal du premier degré, qui arrête les bases d'imposition ;

3° La Commission supérieure, tribunal d'appel.

Si nous allons au fond des choses, nous constatons que ce système revient juridiquement au troisième système que nous étudierons dans un instant, la Commission départementale étant remplacée par le Conseil de Préfecture, qui arrête, en définitive, les bases d'imposition lorsqu'il y a contestation, et la Commission supérieure étant remplacée par le Conseil d'Etat.

L'institution pour le contrôle des déclarations relatives à l'impôt général sur le revenu, d'une Commission cantonale composée de fonctionnaires des Finances, constituerait, dans les mêmes conditions, un rouage inutile, nuisible même, car il retarderait l'assiette de l'impôt qui doit être établi promptement. Cette commission, dont les membres continueraient d'ailleurs à être absorbés par le travail ordinaire de leurs Administrations respectives, ne ferait que sanctionner en fait les vérifications du contrôleur et tendrait à s'ériger en arbitre en cas de contestation avec le contribuable, faisant ainsi double emploi avec le Conseil de Préfecture.

Le principal argument qu'à notre avis on pourrait invoquer en faveur de ce système est que, dans les contrôles ruraux, le contrôleur qui a dans sa division, trois, quatre, cinq cantons est éloigné des contribuables, ne les connaît pas. Ne pouvant consulter, en la matière, la Commission des répartiteurs ni toute autre personne connaissant bien la commune, il en est réduit à ses seules investigations, nécessairement hâtives, toujours incomplètes. D'où une grande difficulté pour réduire à leur plus simple expression les évasions fiscales, surtout les évasions totales provenant de la non-déclaration.

Les fonctionnaires des Finances en résidence permanente au chef-lieu du canton (percepteurs, receveurs de l'Enregistrement, receveurs des Contributions indirectes) connaissent au contraire parfaitement leurs ressortissants au milieu desquels ils vivent. De par leurs fonctions, ils sont au courant de la consistance des patrimoines et des signes révélateurs du revenu. Ils pourraient donc apporter, au contrôleur, une aide précieuse pour la découverte des non-déclarants.

Disons toutefois, par anticipation, que le contrôleur fait annuellement, dans les bureaux de chacun de ces fonctionnaires canto-

naux, des recherches minutieuses et qu'il arrive ainsi à obtenir, au vu des documents, les renseignements importants qui lui sont nécessaires. Il ne semble donc pas utile de rassembler, en commission, ces fonctionnaires visités séparément.

Il y a lieu, cependant, de remarquer que ces fonctionnaires, lorsqu'ils sont visités par le contrôleur, jouent un rôle passif ; ils mettent leurs documents de service à la disposition du contrôleur ; c'est à ce dernier qu'il appartient de découvrir dans ces documents, les données utiles. Réunis en commission, leur rôle devient actif.

Aussi, bien qu'opposés au système de la vérification des déclarations par une commission de fonctionnaires, nous inclinons à penser qu'il serait peut-être utile, dans les communes de moins de 20.000 habitants, d'utiliser son concours, non pour la fixation annuelle des bases d'imposition, mais pour une recherche périodique des abstentionnistes (non-déclarants). Une fois tous les quatre ans, par exemple — dans tous les cas dans un maximum de cinq ans afin d'éviter la prescription quinquennale — la Commission cantonale des fonctionnaires des Finances se réunirait au chef-lieu du canton et le contrôleur ferait, devant elle, l'appel de tous les contribuables imposés à la contribution mobilière dans les communes du canton, la liste de ces contribuables ayant été préalablement annotée du montant du revenu global déclaré par chacun d'eux. Le rôle de la Commission consisterait uniquement à signaler, au passage, les personnes qu'il serait utile de mettre en demeure de produire une déclaration et celles dont les revenus déclarés paraîtraient atténués. La Commission n'aurait aucun pouvoir effectif ; elle ne serait que l'auxiliaire du contrôleur qui, mieux éclairé, orienterait ses investigations, non au hasard, mais dans des directions fertiles en découvertes.

Réduite à ce seul rôle, nous estimons que la Commission cantonale pourrait rendre des services importants dans les régions rurales, tout au moins, pendant la période de début que nous traversons encore en matière d'impôt général sur le revenu.

TROISIÈME SYSTÈME : VÉRIFICATION CONFIEE AU CONTROLEUR DES CONTRIBUTIONS DIRECTES SEUL.

Nous arrivons enfin au troisième et dernier système qui consiste à confier à un seul fonctionnaire des Finances — en l'espèce le contrôleur des contributions directes — le soin de vérifier la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu.

Les explications précédemment données font ressortir qu'en fait l'intervention d'autres personnes que lui, dans le travail de la vérification proprement dite, est inutile, nuisible même. Au surplus, elle est techniquement impossible. La vérification des déclarations exige, pour être menée à bien, une certaine habileté professionnelle que peuvent seul posséder ceux qui sont du métier. Le contrôleur arrive, par habitude, à vérifier très rapidement les déclarations et à se reconnaître dans la multitude des méthodes comptables employées. Mieux que quiconque il est qualifié pour se retrouver dans le dédale des lois fiscales, si changeantes, et pour assurer leur exacte application. Lui adjoindre un ou plusieurs autres fonctionnaires, moins exercés parce que non spécialisés, ne ferait qu'entraver la bonne exécution du travail, retarder la publication des rôles déjà trop tardive, compliquer les rouages, émettre les responsabilités, finalement aboutir à un lamentable échec de l'impôt sur le revenu. « Agir est le fait d'un seul », a dit Rœderer. Cette maxime trouve ici l'une de ses nombreuses applications.

Nous devons, cependant, réfuter le seul argument que l'on a l'habitude d'opposer à ce système. On dit que l'intervention du contrôleur seul dans la détermination du revenu global impossible livre le sort des contribuables à l'arbitraire de ce fonctionnaire, arbitraire d'autant plus facile à s'exercer que les rôles sont secrets et qu'il est par conséquent impossible aux contribuables, ou à leurs représentants, de vérifier si ces rôles ont été établis consciencieusement et si tous les redevables ont bien été réellement imposés. Le contrôleur, dit-on, est le maître de la bourse du contribuable. Son pouvoir est d'autant plus dangereux qu'il est occulte. Ce n'est pas là un système démocratique, mais autoritaire et dictatorial.

Cet argument, qui, au premier abord, produit une grosse impression, ne résiste pas à un examen approfondi. En effet ; l'arbitraire du contrôleur, s'il était possible, serait susceptible de se manifester de deux façons :

1° Par une exagération abusive du revenu global d'un contribuable ;

2° Par une atténuation abusive de ce même revenu, atténuation pouvant aller jusqu'à l'exonération totale.

Or, cet arbitraire est impossible :

1° Au cas de surtaxe, le contribuable peut réclamer contre cette imposition abusive après la publication des rôles, devant les tribunaux administratifs. Il n'y a pas d'arbitraire là où existe une

voie de recours. Et ce recours est d'autant plus apprécié qu'il est porté, en dernier ressort, devant le Conseil d'Etat, créateur de la théorie de l'excès de pouvoir et gardien vigilant de toutes les libertés individuelles.

2° Le contrôleur ne peut pas, à sa fantaisie, accepter volontairement des déclarations insuffisantes ou feindre d'ignorer telle ou telle personne non-déclarante, car il est soumis, lui-même, à un contrôle hiérarchique vigilant pouvant aboutir, le cas échéant, à des mesures disciplinaires, voire même à des sanctions pénales. Le travail de chaque contrôleur est vérifié, chaque année, par son Inspecteur départemental et, à intervalles indéterminés, mais fréquents, par les Inspecteurs des Finances. Dans les grandes villes, où il existe une organisation spéciale, le travail du contrôleur est suivi de très près par le contrôleur principal spécial, chef de bureau, sans préjudice du contrôle superposé des inspecteurs. Cette surveillance permanente, ou par épreuves, est la garantie des contribuables contre tout favoritisme et contre une application partielle de la loi.

Ce troisième système exclut donc tout arbitraire, et, par ses avantages, se révèle nettement supérieur aux deux précédents. Aussi a-t-il été admis, comme nous allons le voir, par notre législation en vigueur depuis le 1^{er} janvier 1916. Aucune protestation ne s'est élevée depuis contre lui. Il est maintenant reconnu unanimement que le contrôleur seul, assermenté, tenu au secret professionnel, étranger à la région, soustrait aux influences politiques, indépendant et impartial, est plus qualifié que tout autre organe pour procéder aux opérations délicates de vérification des revenus déclarés.

SECTION II

Le Contrôleur des Contributions directes

La loi du 15 juillet 1914, après avoir décidé (art. 16, dernier alinéa) que les déclarations dûment signées, devraient être

remises ou adressées au contrôleur des contributions directes, commence son article par cette phrase dont la concision prévient toute équivoque : « *Le contrôleur vérifie les déclarations.* »

Les articles qui suivent, ainsi que les dispositions du décret portant règlement d'administration publique du 17 janvier 1917, consacrent cette règle que le contrôleur des contributions directes est seul chargé de vérifier les déclarations et d'arrêter les bases de l'imposition, sous le contrôle éventuel des tribunaux administratifs.

L'assiette de l'impôt général sur le revenu est donc *exclusivement* confiée à ce fonctionnaire. Au cours de cette étude, nous n'aurons donc à nous occuper que de lui. Nous analyserons ses rapports avec les contribuables, nous préciserons ses droits et ses obligations, nous exposerons sa façon de procéder.

Mais il importe, avant tout, de donner quelques indications, nécessairement succinctes, sur le contrôleur des contributions directes lui-même. Quelle est son organisation ? Quelles sont ses attributions ? Quelle est la nature juridique de sa fonction ? Telles sont les questions que nous allons examiner dans les trois paragraphes qui suivent.

§ I. — Organisation

L'ADMINISTRATION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES ET DU CADASTRE.

On sait que tous les services qui s'occupent *directement*, en France, de l'assiette des divers impôts sont répartis, au Ministère des Finances, entre les quatre grandes Régies financières suivantes :

- 1° L'Administration des Contributions directes et du cadastre ;
- 2° L'Administration des Contributions indirectes ;
- 3° L'Administration de l'Enregistrement, du domaine et du timbre ;
- 4° L'Administration des Douanes.

Le contrôleur des contributions directes appartient à la première de ces administrations qui comprend un personnel central et un personnel départemental,

A) *Personnel Central :*

A la tête de l'Administration des Contributions directes se trouve le *Directeur général*, assisté de deux Administrateurs formant avec lui le Conseil d'administration qu'il préside.

L'Administration centrale se compose :

1° Du bureau central et du personnel, sous les ordres immédiats du *Directeur général* ;

2° De la première division, dirigée par un Administrateur et subdivisée en trois bureaux : législation, contentieux et service général.

3° De la deuxième division, placée sous la direction de l'autre Administrateur, et subdivisée en deux bureaux : répartition, rôles, budget et compte des recettes, évaluations foncières, d'une part ; comptabilité, cadastre, budget et compte des dépenses, d'autre part.

Chacun de ces bureaux est dirigé par un Chef assisté d'un sous-chef et comprend un nombre variable de rédacteurs principaux et de rédacteurs ordinaires recrutés parmi les agents du service départemental.

B) *Personnel départemental :*

Ce personnel comprend les organes suivants :

1° *Le Directeur des Contributions directes et du cadastre*, résidant au chef-lieu du département. Il représente l'Administration et a seul qualité pour correspondre directement avec la Direction générale. Il dirige l'ensemble du service dans le département.

2° *Les bureaux de la Direction départementale*, placés sous l'autorité du Directeur et sous la surveillance immédiate d'un ou de plusieurs contrôleurs-rédacteurs (ordinaires ou principaux). Ces bureaux comprennent un personnel secondaire composé :

a) De commis titulaires, qui ont actuellement la qualité de fonctionnaires ;

b) De commis permanents ou temporaires, recrutés par le Directeur mais non liés à l'Administration ;

c) D'expéditeurs, chargés d'effectuer à domicile des travaux de copie, de calcul, rétribués à la tâche et recrutés, suivant les besoins du service, par le contrôleur-rédacteur,

Les bureaux de la direction ont des attributions multiples dont les principales sont : la confection des rôles, le service du contentieux, le cadastre, le service général et la comptabilité.

3° *L'Inspecteur des Contributions directes*, résidant au chef-lieu du département et placé sous l'autorité immédiate du Directeur. Il est chargé principalement de vérifier le travail des contrôleurs, d'exprimer son avis sur la valeur et le mérite de ces agents. Il remplit, en outre, toutes les missions spéciales que le Directeur peut avoir à lui confier. En cas d'absence du Directeur, l'Inspecteur assure l'intérim de la fonction.

En général, chaque département n'a qu'un Inspecteur. Les départements importants ont toutefois plusieurs Inspecteurs qui se partagent le territoire du département.

4° *Le Contrôleur des Contributions directes*, au sujet duquel nous allons donner quelques renseignements plus complets.

Chaque département est partagé en un nombre variable de « divisions de contrôle » qui sont plus ou moins étendues suivant l'importance de la matière imposable et les difficultés pratiques d'exécution du travail. Chacune d'elles, gérée par un contrôleur, peut ne comprendre qu'une ville, ou même qu'un quartier de grande ville. Mais, le plus souvent, elle est composée, non seulement de plusieurs communes, mais de plusieurs cantons ou fractions de cantons.

Les contrôleurs sont répartis en deux grades : les *contrôleurs principaux* (deux classes) et les *contrôleurs ordinaires* (trois classes). Les contrôleurs principaux assurent la gestion des postes réputés les plus importants et comportant le plus de difficultés, tandis que les contrôleurs ordinaires exercent leurs fonctions dans des divisions où le travail est considéré comme étant plus facile. Aussi les divisions de contrôle sont-elles classées en contrôles ordinaires et contrôles principaux. Le passage d'un grade à l'autre nécessite un changement de division.

Notons que le contrôleur ne réside pas nécessairement dans une commune de son ressort. Ayant bien souvent plusieurs cantons à parcourir, sa résidence est fixée généralement dans la ville vers laquelle convergent les moyens de communication et qui est le centre économique et administratif de la région.

A sa résidence, le contrôleur n'a pas un bureau ouvert en permanence au public. Ses attributions l'appellent très souvent au dehors, il n'est pas et ne saurait être un fonctionnaire sédentaire. Dans les communes rurales qu'il parcourt chaque année, il reçoit

les contribuables à la mairie, au jour et à l'heure annoncés par une affiche préalablement apposée par les soins du maire. Dans la commune de sa résidence, lorsqu'elle est de son ressort, il lui est possible de recevoir plus fréquemment les contribuables. Il le fait généralement une demi-journée par semaine. Il est d'ailleurs toujours prêt à accorder un rendez-vous à tout contribuable qui le lui demande quelques jours à l'avance.

Depuis la mise en vigueur des nouveaux impôts directs (impôt général et impôts cédulaires), l'Administration a été amenée à modifier, dans les grands centres, l'organisation du service telle que nous venons de la décrire sommairement. C'est généralement dans les grandes villes que se trouvent le siège des sociétés et maisons de commerce importantes, la résidence habituelle et principale des capitalistes et rentiers et même, par suite de l'absentéisme, celle des gros propriétaires fonciers. Il y a, dans ces villes, une concentration très dense de la matière imposable dont la constatation exige un personnel plus nombreux et mieux organisé.

Aussi, dans toutes les villes importantes — en principe, celles comportant une population de plus de 20.000 habitants — l'ensemble du service de l'assiette est assuré par un ou plusieurs *bureaux d'impôts directs*. A la tête de chacun de ces bureaux, est placé un *contrôleur-principal spécial*, responsable de la marche générale du service, assisté de deux contrôleurs ordinaires au moins et, le cas échéant, de contrôleurs-adjoints. Le titulaire du bureau reçoit, dans les conditions fixées par les règlements, une indemnité qui lui permet de rétribuer un nombre d'auxiliaires proportionné aux besoins. La circonscription du bureau est divisée en autant de secteurs qu'il y a de contrôleurs ordinaires (contrôleurs que l'on désigne sous le nom de *contrôleurs spéciaux*, pour les distinguer des contrôleurs n'appartenant pas à l'organisation d'un bureau). Chaque contrôleur spécial exerce sa fonction, dans son secteur, dans les conditions normales : il est, en principe, seul chargé d'effectuer les constatations et vérifications sur place ; il arrête, sous sa propre responsabilité, les bases de l'impôt ; il donne son avis personnel sur toutes les réclamations ; en un mot, il est juridiquement capable d'exercer tous les droits de la fonction. Mais son travail est dirigé et vérifié par le contrôleur principal spécial qui intervient en outre personnellement pour la solution des affaires importantes ou particulièrement délicates.

Les bureaux d'impôts directs sont ouverts au public tous les jours, soit dans la matinée, soit dans l'après-midi. Les contri-

buables peuvent ainsi y trouver tous les renseignements qui leur sont nécessaires au sujet de l'établissement de leurs impositions.

5° *Les Contrôleurs-adjoints et les surnuméraires.* — Les jeunes gens qui désirent entrer dans l'Administration des Contributions directes doivent posséder au moins le diplôme de bachelier de l'enseignement secondaire et avoir satisfait aux épreuves (écrites et orales) d'un concours d'entrée. Ils sont alors nommés *surnuméraires* et sont initiés aux opérations techniques de leur future fonction par les contrôleurs les plus expérimentés auprès desquels ils sont détachés.

Au cours de ce stage — dont une partie s'effectue en outre dans les bureaux de la direction départementale — ils ont à préparer deux examens professionnels qu'ils subissent, le premier à la fin de la première année, le deuxième à la fin de la seconde année. Les surnuméraires ayant satisfait aux épreuves de ce deuxième examen, reçoivent le titre de *contrôleurs-adjoints* et sont nommés contrôleurs de troisième classe au fur et à mesure des vacances d'emploi.

Le surnumérariat est la seule voie de recrutement de tout le personnel de l'Administration des Contributions directes. En dehors du Directeur général, choisi généralement parmi les hauts fonctionnaires du Ministère des Finances, tous les autres membres de l'Administration ont nécessairement débuté en qualité de surnuméraires. Un Directeur, par exemple, a été successivement surnuméraire, contrôleur-adjoint, contrôleur (trois classes), contrôleur principal (deux classes), inspecteur (deux classes), et directeur (trois classes).

§. 2. — Attributions

Le contrôleur des contributions directes a pour mission essentielle l'*assiette* des impôts classés administrativement dans la catégorie des impôts directs, mais non leur *recouvrement* qui est confié à un service bien distinct. Sa fonction principale est de déterminer annuellement les *bases* de ces divers impôts : revenu réel ou forfaitaire, loyer, nombre d'éléments possédés, etc. Ces bases sont portées, par ses soins, sur des registres appelés matrices. Ces matrices sont envoyées à la direction du département qui pro-

cède aux opérations de taxation et de confection des rôles et avertissements. Le contrôleur n'établit pas lui-même le montant de l'impôt : il se borne à en déterminer la base.

Les impôts dont s'occupe le contrôleur peuvent être classés en trois groupes scientifiquement et techniquement bien distincts :

1° Les *anciens impôts*, épaves des « quatre-vingt-cinq », basés sur les signes extérieurs et qui comprennent :

- a) La contribution mobilière ;
- b) La contribution des portes et fenêtres ;
- c) La contribution des patentes.

Ces impôts ont été supprimés en tant qu'impôts d'Etat par l'article premier de la loi du 31 juillet 1917. Mais, « jusqu'au vote d'une loi spéciale établissant des taxes nouvelles de remplacement » (art. 44 ; loi du 31 juillet 1917) les centimes départementaux et communaux portant sur ces contributions continuent d'être établis et perçus comme précédemment.

L'Administration des Contributions directes a donc toujours à mettre annuellement au courant des modifications survenues dans la matière imposable la part de l'Etat, ou principal, afin que les impositions départementales et communales puissent être calculées, comme par le passé, sur ce principal, devenu fictif.

Dans ces conditions, la législation spéciale à ces trois contributions subsiste à peu près entièrement et le Service des Contributions directes reste chargé de tous les travaux concernant leur assiette.

2° Les *nouveaux impôts* basés, en principe, sur les revenus réels et perçus uniquement au profit de l'Etat sans adjonction de centimes départementaux et communaux, sauf toutefois en ce qui concerne les deux contributions foncières qui subsistent telles qu'elles étaient avant la réforme fiscale. Ces impôts sont :

a) Les impôts cédulaires :

Impôt sur le revenu des propriétés foncières non bâties ;

Impôt sur le revenu des propriétés foncières bâties ;

Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ;

Impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole ;

Impôt sur les traitements, salaires, émoluments, pensions, rentes, etc.

Impôts sur les bénéfices des professions non commerciales.

b) L'impôt général sur le revenu.

3° *Les taxes assimilées aux contributions directes.* — Celles dont l'assiette est confiée au contrôleur sont les suivantes, que l'on peut ranger en trois groupes :

a) *Taxes perçues au profit de l'Etat :*

Taxe des biens de mainmorte ;

Contribution sur les chevaux, voitures, mules et mulets ;

Taxe sur les sociétés, cercles et lieux de réunion ;

Taxe additionnelle pour fonds de garantie des accidents de travail ;

Taxe sur les gardes-chasse.

b) *Taxes perçues au profit des départements ou des communes :*

Taxes des prestations et taxe vicinale ;

Taxe sur les chiens ;

Taxes diverses établies en remplacement des droits d'octroi.

c) *Taxes perçues au profit d'établissements publics :*

Contribution spéciale pour frais de Bourses et Chambres de commerce.

Cette énumération des impôts dont l'assiette est confiée au contrôleur des contributions directes donne une idée de la variété et de la complexité de la lourde tâche qui incombe à ce fonctionnaire.

§ 3. — Etude juridique de la fonction

NATURE DE LA FONCTION DU CONTRÔLEUR DES CONTRIBUTIONS DIRECTES.

En droit administratif on a coutume d'établir un assez grand nombre de classifications des fonctionnaires. Le contrôleur des contributions directes a généralement, dans chacune de ces classifications, sa place marquée d'une façon précise. Ainsi, il est incontestable que cet agent est un fonctionnaire de carrière, un fonctionnaire nommé, un fonctionnaire rétribué, un fonctionnaire non politique, un fonctionnaire administratif. Il est incontestable aussi qu'il appartient à la catégorie des fonctionnaires d'Etat, bien que son concours soit utilisé pour l'établissement des impôts départementaux et communaux.

Dans certaines classifications, cependant, on éprouve, *à priori*, quelques hésitations pour attribuer au contrôleur sa véritable place. Ainsi, cet agent est-il un fonctionnaire d'autorité ou un fonctionnaire de gestion ?

Les impôts étant établis pour le compte de *l'État personne morale*, on est tenté, au premier abord, de ranger le contrôleur parmi les fonctionnaires de gestion, d'autant plus qu'en matière d'impôts directs l'acte d'autorité est accompli par le Préfet qui rend les rôles exécutoires par un arrêté collectif (opération désignée sous le nom d'émission des rôles).

Si cependant on analyse les procédés d'assiette des impôts directs, notamment ceux des nouveaux impôts, on découvre que le contrôleur possède un pouvoir propre — sur lequel nous reviendrons un peu plus loin — pouvoir qu'il exerce dans certains cas limitativement fixés par la loi. Ce pouvoir, cependant, ne nous paraît pas de nature à faire considérer le contrôleur comme un fonctionnaire d'autorité, la compétence d'un tel fonctionnaire s'étendant à l'accomplissement d'actes individuels ou collectifs de puissance publique.

A vrai dire, le contrôleur — comme un grand nombre d'autres fonctionnaires — n'est, ni un fonctionnaire d'autorité, ni un fonctionnaire de gestion (ce qui permet d'affirmer que cette classification est vicieuse car elle n'est pas générale). Le contrôleur fait partie des fonctionnaires ayant le *pouvoir de décision*, pouvoir qui se révèle notamment dans le droit que possède cet agent de rectifier les déclarations, de taxer d'office, d'exiger des éclaircissements et justifications, de se faire représenter les documents comptables et livres de commerce, d'infliger des pénalités.

COMPÉTENCE DU CONTRÔLEUR.

Nous pouvons distinguer quatre sortes de compétences :

1° *Compétence quant aux actes* (*ratione materiæ*). — Le contrôleur n'est compétent que pour l'assiette des impôts qui ont été préalablement votés par le Parlement et qui ressortissent à son Administration.

2° *Compétence quant au lieu* (*ratione loci*). — Le contrôleur est seul compétent dans toute l'étendue de sa division de contrôle, mais dans cette division seulement. Il ne saurait opérer en dehors sans empiéter sur les attributions de l'un de ses collègues, à moins qu'il n'en reçoive l'ordre de ses supérieurs.

3° *Compétence quant au temps*. — Le contrôleur ne peut procéder à l'établissement des impôts se rapportant à une année déterminée que pendant un temps limité. C'est ainsi qu'en matière

d'impôt général sur le revenu, il ne peut réparer les omissions ou les insuffisances d'imposition que dans l'année même ou au cours des cinq années suivantes. Passé ce délai, il est incompetent, le contribuable ayant bénéficié de la prescription libératoire. Il serait incompetent encore pour établir prématurément une imposition ; mais ce dernier cas est purement hypothétique.

4° *Compétence quant aux formes.* — Dans quelques cas, le contrôleur est tenu d'accompagner son acte de certaines formalités, comme par exemple en ce qui concerne la rectification de la déclaration. Ces formalités sont une condition de validité de l'acte. Si elles ne sont pas observées, le contrôleur est incompetent. Il y a un vice de forme pouvant entraîner la nullité de l'acte accompli.

Remarquons enfin que ces quatre sortes de compétences sont attachées à la fonction et non à la personne même du contrôleur. Il en résulte :

1° Que la compétence du contrôleur ne peut pas faire l'objet d'une convention qui aurait pour but de la modifier, parce que les règles de compétence sont d'ordre public ;

2° Que le contrôleur ne peut pas déléguer sa compétence, en totalité ou en partie, à un tiers ; sa compétence est inaliénable et intransmissible ;

3° Que le contrôleur ne peut pas renoncer à sa compétence. Il ne peut pas refuser d'accomplir un acte rentrant dans ses attributions, sous peine de sanctions disciplinaires pouvant aller jusqu'à la révocation.

POUVOIR PROPRE DU CONTROLEUR.

Au cours de cette étude, nous aurons fréquemment l'occasion d'exposer et d'analyser les *droits* du contrôleur ainsi que son *pouvoir propre*.

Il ne faut pas confondre ces deux expressions. Si le pouvoir propre est toujours un droit, la réciproque n'est pas vraie : un droit n'est pas nécessairement un pouvoir propre. Le pouvoir propre peut se définir comme étant un droit que la loi (ou les règlements) confère *exclusivement* à un fonctionnaire bien déterminé.

A ce titre, la loi du 15 juillet 1914 (modifiée par un certain nombre de lois postérieures) établissant l'impôt général sur le

revenu, le décret du 17 janvier 1917 qui la complète et la loi du 31 juillet 1917 relative aux impôts cédulaires confèrent bien au contrôleur un pouvoir propre. Ces textes ne connaissent que « *le contrôleur des contributions directes* » et ne parlent que de lui. Comme tous les textes fiscaux sont de droit strict, il en ressort nettement que seuls les fonctionnaires nommément désignés — en l'espèce les contrôleurs — ont les pouvoirs que ces textes leur attribuent expressément.

ÉTENDUE DU POUVOIR HIÉRARCHIQUE.

Le pouvoir propre que le contrôleur tient de la loi soulève une question délicate relative à l'étendue du pouvoir hiérarchique qui domine la fonction.

Dans toutes les Administrations publiques, il existe une *hiérarchie* qui est « la subordination de plusieurs personnes les unes aux autres, suivant un gradation d'autorité, de sorte que chaque personne est soumise à l'autorité du supérieur, lui doit obéissance et a autorité sur la personne du degré inférieur » (1).

La question qui se pose est celle de savoir comment s'accommode le pouvoir propre du contrôleur avec son devoir d'obéissance hiérarchique.

Ce pouvoir, dans son acception la plus absolue, permet au supérieur de disposer :

1° De la personne du fonctionnaire (droit de nomination, de mutation, de promotion, etc...)

2° De l'activité du fonctionnaire (heures de service, congés, quantité et nature du travail à fournir, etc.)

3° Du jugement du subordonné (ordres impératifs donnés par le supérieur).

Certaines fonctions publiques (armée et marine, par exemple) sont très hiérarchisées en ce qu'elles comportent les trois éléments du pouvoir hiérarchique. Mais la grande généralité des fonctions publiques, fortement hiérarchisées quant aux deux premiers éléments, laissent libre le jugement et le pouvoir d'appréciation du subordonné.

(1) M. ROUGIER, professeur de droit administratif général à l'Université de Lausanne (Suisse). Dans ce paragraphe, nous nous sommes plusieurs fois inspirés des principes généraux développés, à son cours, par cet éminent maître.

Le contrôleur des contributions directes entre dans cette seconde catégorie. Le pouvoir hiérarchique, qui domine sa fonction s'exerce d'une façon absolue sur les deux premiers éléments, mais non sur le dernier. S'il n'en était ainsi, ce pouvoir serait incompatible avec le pouvoir propre confié au contrôleur par le législateur. L'ordre, en effet, lie la volonté du subordonné et la remplace par la volonté du supérieur. Or, la compétence attribuée expressément par la loi au contrôleur ne peut être ni déléguée, ni répudiée, ni absorbée, comme nous l'avons déjà dit. C'est une prérogative personnelle confiée, non à l'homme, mais à la fonction. La loi a voulu, par cela même, assurer l'*impartialité* du contrôleur, le soustraire à toutes les influences qui pourraient peser sur ses décisions. Par ce côté, il s'apparente aux magistrats qui sont hiérarchisés dans une certaine mesure pour la nomination, l'avancement, etc., mais qui ne peuvent recevoir du ministre aucun ordre touchant à l'accomplissement de leur mission. Pour donner plus de garanties aux justiciables, on a même conféré aux magistrats l'*inamovibilité*, terme d'ailleurs mal choisi car, si un magistrat ne peut jamais être révoqué hiérarchiquement, il peut l'être disciplinairement. On n'est pas allé jusque là pour les contrôleurs car la justice fiscale — qu'ils sont chargés de faire observer — est, dans notre état social, moins essentielle que la justice ordinaire. Le rapprochement, cependant, s'imposait.

En ce qui concerne les attributions qui lui sont confiées en propre, le contrôleur ne relève donc pas du pouvoir hiérarchique, mais de sa conscience et, éventuellement, du pouvoir juridictionnel (tribunaux administratifs). Pourvu qu'il observe les dispositions légales et, le cas échéant, les formes prescrites, cet agent arrête les bases d'imposition à l'impôt général sur le revenu en toute indépendance et sous sa seule responsabilité. Ses supérieurs peuvent lui donner des instructions générales, lui soumettre des propositions, lui donner l'ordre d'orienter ses investigations dans tel ou tel sens, lui faire des observations, voire même l'inviter à modifier une évaluation ; mais ils ne peuvent pas absorber son pouvoir en se substituant à lui pour rectifier d'office le chiffre du revenu global arrêté conformément à la loi. Seule, répétons-le, la juridiction contentieuse tient ce pouvoir de la loi. Le Préfet même, à qui est dévolue la fonction de rendre les rôles exécutoires, ne saurait les modifier sans commettre un excès de pouvoir.

Ainsi se trouve réfuté l'un des reproches — à la vérité puéril — que les adversaires des impôts personnels adressent à l'impôt général sur le revenu. D'après eux, cet impôt serait un instrument,

dangereux pour les libertés individuelles, qu'une majorité au pouvoir pourrait utiliser à des fins politiques. Cette hypothèse serait irréalisable puisque le Préfet, fonctionnaire politique représentant un Gouvernement passager, ne peut rien contre le pouvoir propre du contrôleur, fonctionnaire non politique de l'Etat durable. La hiérarchie n'entre pas ici en jeu.

La conclusion est que la garantie du contribuable réside dans *l'indépendance de jugement du contrôleur*, condition essentielle de son impartialité. Il est d'ailleurs de tradition, dans l'Administration des Contributions directes, de respecter l'indépendance dont nous parlons.

CHAPITRE III

Le dossier fiscal individuel

NÉCESSITÉ D'UN DOSSIER UNIQUE PAR CONTRIBUABLE.

L'impôt général sur le revenu, impôt personnel par excellence, est établi en une cote unique au lieu du domicile du contribuable ou de sa principale résidence. Le contrôleur qui a ce lieu dans son ressort est seul compétent pour déterminer le revenu global imposable, revenu formé, rappelons-le, de la totalisation des gains et revenus de toute sorte et de toute provenance.

Pour apprécier cette capacité contributive globale du contribuable, le contrôleur doit réunir le plus grand nombre possible de données certaines ou même de simples renseignements provenant, soit de ses recherches et investigations personnelles, soit de celles de ses collègues disséminés sur toute l'étendue du territoire français.

Dans le chapitre suivant, nous examinons à quelles sources ces renseignements sont recueillis. Bornons-nous, pour l'instant, à dire que tous ces renseignements concernant un même contribuable sont centralisés au lieu de l'imposition, réunis aux déclarations produites par l'intéressé et, le tout, classé dans un dossier unique tenu par le contrôleur compétent.

Un dossier individuel est ouvert :

1° Pour tout contribuable ayant, dans la division de contrôle, sa résidence unique ou principale et assujéti à l'un quelconque ou à plusieurs des impôts cédulaires et à l'impôt général ;

2° Pour tout contribuable non encore imposé, mais dont la

situation au regard de ces impôts motive une surveillance. (L'art. 226).

Remarquons que le lieu de l'imposition est le même pour l'impôt général et pour les divers impôts cédulaires, tous établis au domicile, sauf cependant en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux qui est établi « au nom de chaque exploitant, pour l'ensemble de ses entreprises exploitées en France, au siège de la direction des entreprises, ou, à défaut, au lieu du principal établissement » (Loi du 31 juillet 1917, art. 3). Ce lieu peut être différent de celui du domicile où est établi l'impôt général. En dehors de ce cas, qui nécessite l'ouverture de deux dossiers (l'un pour l'impôt général sur le revenu, l'autre pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux) toutes les pièces ayant servi ou pouvant servir à l'établissement des impositions dues par chaque contribuable se trouvent groupées dans un dossier *unique*, tenu par le contrôleur du lieu du domicile ou de la résidence principale.

Terminologie. — Il nous paraît nécessaire de vider, dès maintenant, une question de terminologie. Nous avons parlé, ci-dessus, de « dossier individuel ». Cette expression est la seule officielle. Elle figure notamment, dans l'Instruction de 1918 et sur les documents administratifs. C'est celle qu'il convient de retenir et ce n'est que pour ajouter une précision que nous intitulos ce chapitre : le dossier *fiscal* individuel. Il nous arrivera d'ailleurs plusieurs fois, au cours de cet ouvrage, de désigner ce document par le seul mot de « dossier » ce qui n'entraînera, d'ailleurs aucune équivoque.

Les adversaires des impôts personnels qui, faute d'arguments, cherchent à discréditer l'Impôt général sur le revenu à coups d'expressions péjoratives, ont lancé, dans le public, le terme de « casier fiscal » qui amène tout naturellement à l'esprit la pensée d'un autre « casier » dont la seule évocation est toujours pénible : le « casier judiciaire ». Ce rapprochement, que rien ne justifie, est d'un effet déplorable. L'expression de « casier fiscal », employée tendancieusement, doit donc être rejetée.

CONTEXTURE DU DOSSIER INDIVIDUEL.

Le dossier individuel est constitué, extérieurement, par une forte chemise, format in-4° raisin, conforme au modèle n° 6 A,

annexé à l'Instruction de 1918. Cette chemise porte, dans son angle gauche supérieur, le nom du département et celui de la commune ; au milieu, sur trois lignes distinctes, et en grosse écriture, le nom, les prénoms, la profession ; enfin, au bas et sur la tranche de gauche, la rue et le numéro.

A l'intérieur de cette chemise principale se trouvent autant de petits dossiers que le contribuable est passible d'impôts différents. Ainsi, le dossier d'un salarié passible de l'impôt général sur le revenu est constitué : 1° par la chemise principale (mod. n° 6-A) : 2° par une chemise secondaire relative à l'établissement de l'impôt sur les salaires ; 3° par une autre chemise secondaire pour l'assiette de l'impôt général sur le revenu. Les pièces et documents qui concernent plus spécialement l'un de ces impôts sont placés dans la chemise correspondante. Quant aux renseignements d'ordre général, ils sont classés dans un autre dossier secondaire réservé à cet effet.

A l'intérieur du dossier principal sont insérés aussi les bulletins d'imposition dont nous aurons à parler.

CLASSEMENT DES DOSSIERS (I. art. 227).

Les dossiers individuels sont classés par commune et rangés soit dans l'ordre alphabétique des noms des contribuables, soit, pour les villes où il est procédé au recensement annuel des imposables à la contribution personnelle-mobilière, dans l'ordre topographique suivi pour l'exécution du recensement.

Lorsqu'un contribuable transporte sa résidence ou son principal établissement d'un endroit à un autre dans l'intérieur de la même division de contrôle, la nouvelle adresse est substituée à l'ancienne sur les diverses pièces du dossier, dont le classement est modifié en conséquence.

Si la nouvelle résidence du contribuable est située dans une autre division de contrôle, le dossier est transmis à l'agent intéressé suivant le mode qui sera indiqué plus loin (I. art. 229).

Les dossiers concernant des contribuables qui ont cessé d'être passibles de tout impôt pour une raison quelconque sont en principe maintenus dans le classement général, avant d'être placés aux archives, jusqu'à l'expiration de la cinquième année, suivant celle à laquelle s'applique leur dernière imposition ; ils peuvent cependant en être distraits, lorsqu'il n'y a plus manifestement

aucun intérêt à les conserver parmi les documents du service courant.

Quant aux dossiers ouverts pour les contribuables qui n'ont fait l'objet d'aucune imposition, ils sont tenus en surveillance pendant la période jugée nécessaire.

TRANSMISSION DES DOSSIERS (L. art. 229).

Le dossier individuel de tout contribuable qui transporte sa résidence unique ou principale hors du ressort de la division de contrôle où elle était située doit être transmis au contrôleur du lieu où l'imposition devient susceptible d'être établie, soit à la demande de cet agent, soit d'office, par le contrôleur du lieu de l'ancienne résidence du contribuable ; la transmission est effectuée à la diligence de celui des deux agents qui est le premier informé du changement survenu.

CONTENU DU DOSSIER INDIVIDUEL.

Le dossier individuel contient trois catégories de documents :

- 1° Les déclarations, lettres et pièces diverses reçues du contribuable ;
- 2° Les renseignements destinés au contrôle des déclarations, relevées par le contrôleur ou reçues de ses collègues ;
- 3° Le bulletin d'imposition.

Il n'y a rien de particulier à dire sur les pièces émanant du contribuable. Elles sont classées chronologiquement dans les diverses chemises sus-indiquées, après ou avant l'utilisation, selon la méthode de travail adoptée par le contrôleur. Disons simplement quelques mots du bulletin d'imposition et du bulletin de renseignements.

Bulletin d'imposition. — A chaque dossier individuel correspond un bulletin d'imposition (modèle n° 11, annexé à l'Instruction de 1918) sur lequel sont annuellement consignées les inscriptions à reproduire sur les états-matrices où le contribuable est appelé à figurer : nom et adresse, revenus imposables, etc. La matrice des impôts sur les revenus est donc la copie de tous ces bulletins, chacun de ceux-ci constituant un article de celle-là. Ces bulletins d'imposition sont annotés de la désignation des matrices

dans lesquelles les cotisations ont été comprises et des articles sous lesquels elles y ont été portées (1).

Ainsi le contrôleur a, dans le dossier de chaque contribuable, le tableau de toutes les impositions antérieures, tableau qui lui est particulièrement utile, soit en cas de réclamation après la publication du rôle, soit en cas d'insuffisance d'imposition à réparer.

BULLETIN DE RENSEIGNEMENTS.

Les renseignements destinés au contrôle des déclarations et à l'étude desquels nous consacrons le chapitre suivant, sont relevés par le contrôleur sur des bulletins spéciaux, conformes au modèle n° 7 A, annexé à l'Instruction de 1918.

Ce modèle comporte, à l'angle gauche supérieur, l'indication de l'origine (département, commune, division de contrôle du lieu où les renseignements ont été recueillis) ; à l'angle droit supérieur, l'indication de la destination (département, commune, division de contrôle du lieu où existe le dossier individuel) ; au milieu de ces deux mentions figurent les nom, prénoms, professions et adresse du contribuable. Sur une ligne distincte est indiquée la source des renseignements. Enfin, un grand cadre est ménagé pour l'inscription des renseignements recueillis. Le bulletin est daté et signé par le contrôleur qui le rédige.

Les bulletins de renseignements (mod. n° 7 A) sont la clé du mécanisme de la vérification. Ce sont eux qui documentent le contrôleur sur tous les faits précis ayant quelque importance. Grâce à leur texture, tous ces bulletins concernant un même contribuable viennent automatiquement converger, de toutes les directions, dans son dossier individuel.

Ce résultat est d'ailleurs obtenu par le fait que chaque contrôleur s'attache à recueillir, sur le territoire qui lui est assigné, non seulement les renseignements concernant les contribuables qu'il doit lui-même imposer, mais aussi ceux concernant des contribuables imposables hors de sa division. Pour tous ces renseignements, il rédige des bulletins (mod. n° 7 A) qu'il conserve ou qu'il transmet à ses collègues intéressés, suivant qu'il possède ou non le dossier individuel.

(1) Sur le classement des bulletins d'imposition, voir l'article 288 de l'Instruction de 1918.

Ainsi, en règle générale, le contrôleur chargé d'établir l'impôt, est mis d'office en possession des renseignements concernant les contribuables de sa division et recueillis dans d'autres divisions de contrôle. Cependant, il ne doit pas manquer, de son côté, de provoquer l'envoi de communications analogues toutes les fois qu'il a connaissance de l'existence, en dehors de son ressort, de sources de renseignements relatifs à des contribuables dont il lui appartient d'assurer l'imposition. Pour cela, il fait usage d'un bulletin de « demande de renseignements » conforme au modèle n° 7 B, annexé à l'Instruction de 1918 (voir article 215 de cette Instruction), bulletin qui présente la même contenance que le modèle n° 7 A sauf que le cadre réservé à l'inscription des renseignements recueillis est supprimé et remplacé, à gauche par une colonne réservée à l'inscription de la demande, et à droite par une colonne destinée à la réponse. Ce bulletin, une fois rempli par le contrôleur destinataire, est donc renvoyé à l'origine pour utilisation.

Entre tous les contrôleurs de France, il existe donc, par suite de cet échange incessant de bulletins de renseignements, une étroite collaboration. Au fond, si le contribuable ne connaît que le contrôleur à qui il adresse sa déclaration, on peut dire que tous les autres contrôleurs participent à la vérification de cette déclaration par l'aide éventuelle qu'ils apportent à leur collègue chargé de centraliser et d'utiliser toutes les données utiles.

Ainsi, le dossier individuel, comme un pôle aimanté, attire de toutes parts ces bulletins de renseignements qui constituent, pour le contrôleur, une mine précieuse dans laquelle il puise le meilleur de ses moyens de contrôle. Grâce à ces bulletins venant de tous les coins de la France (voire même de l'Algérie) le contrôleur domine l'ensemble du patrimoine du contribuable et connaît toutes les sources ostensibles du revenu de ce dernier.

La vérification du contrôleur est d'autant plus efficace qu'il possède, dans le dossier individuel, des renseignements plus étendus. La question qui se présente donc maintenant est celle de savoir à quelles sources le contrôleur puise les renseignements qui lui sont utiles et quels sont les renseignements qu'il peut ainsi obtenir. C'est ce que nous examinerons dans le chapitre suivant.

Appendice au chapitre

LA QUESTION DU CADASTRE DES FORTUNES.

Le dossier individuel, bien que destiné au contrôle des déclarations relatives aux impôts sur les revenus, renferme principalement des renseignements sur le *capital* du contribuable. Cela s'explique par le fait que le revenu est le plus souvent fonction du capital ; la connaissance exacte de celui-ci permet d'évaluer très approximativement celui-là.

Il semble donc que tout dossier individuel idéalement constitué doive permettre au contrôleur de dresser le tableau complet du patrimoine du contribuable, tableau qui ne serait autre chose qu'un folio du *cadastre des fortunes*.

Cette opinion n'est pas entièrement exacte.

En effet, la fortune des particuliers se compose :

- 1° Des propriétés immobilières ;
- 2° Des valeurs mobilières ;
- 3° Des créances et parts d'intérêts ;
- 4° Des meubles meublants ;
- 5° Des bijoux et objets d'arts ;
- 6° De l'argent comptant.

Le folio du cadastre des fortunes, doit donner pour chaque personne, la description et l'évaluation de tous ces capitaux.

Le dossier individuel satisfait à son but actuel en ne donnant des renseignements que sur les capitaux productifs de revenus, c'est-à-dire, sur les trois premiers de notre énumération. Hâtons-nous d'ailleurs d'ajouter que les renseignements fournis sur ces capitaux, par le dossier individuel, sont et resteront généralement incomplets tant que le législateur n'adoptera pas l'une des mesures que nous préconisons par la suite relativement aux valeurs mobilières au porteur.

Le dossier individuel dans son état actuel, ne fournit donc pas des renseignements suffisamment complets, pour permettre, d'ores et déjà, l'établissement du cadastre des fortunes.

Cette institution, qui semble se trouver sur le chemin de notre évolution, se heurtera à des difficultés techniques importantes — mais non insurmontables — quant au recensement des meubles meublants, bijoux et objets d'arts, notamment. Il sera, d'autre

part, très laborieux de tenir ce cadastre au courant des fluctuations annuelles de ces capitaux si mobiles. On sait le travail important qu'occasionnent, actuellement, les mutations cadastrales qui se rapportent, pourtant, uniquement aux immeubles, c'est-à-dire aux capitaux les moins fréquemment transmissibles. Ce travail n'est rien par comparaison à celui qu'il serait nécessaire d'effectuer annuellement pour la tenue à jour du cadastre des fortunes.

Ces difficultés techniques sont-elles compensées par les avantages que procurerait l'institution de ce cadastre ? (1).

En ce qui concerne l'assiette de l'impôt général et des impôts sur les revenus, ce cadastre fournirait évidemment au contrôleur de précieux renseignements ; mais cette seule utilité ne suffirait pas à justifier sa création, car le dossier individuel, lorsqu'il donnera des renseignements complets sur les valeurs mobilières possédées par le contribuable, permettra au contrôleur de s'acquitter parfaitement de sa mission.

Pour la même raison, nous estimons que la création du cadastre des fortunes est inutile pour assurer l'assiette rigoureuse des droits de mutations par décès : il suffirait, comme pour l'impôt général sur le revenu, et si des intérêts d'un autre ordre ne s'y opposaient pas, de supprimer l'anonymat des titres au porteur, cause principale des dissimulations.

Par contre, l'établissement préalable de ce cadastre serait nécessaire — et les difficultés techniques devraient alors être vaincues — s'il fallait recourir à un prélèvement exceptionnel sur le capital ou si, pour compléter les impôts sur les revenus, le législateur établissait un impôt complémentaire annuel sur les capitaux improductifs et un impôt sur les plus-values en capital. La question se ramène donc à celle de savoir si ces charges fiscales sont nécessaires et opportunes, question à laquelle ne peuvent répondre que ceux qui ont en mains toutes les données du problème et qui ont la lourde responsabilité de gérer, au mieux, nos Finances publiques.

Si, pour les raisons que nous venons d'indiquer, l'institution du cadastre des fortunes était reconnue nécessaire, il ne nous paraît pas que l'on doive alors se laisser arrêter par une objection,

(1) Le cadastre des fortunes a fait l'objet, de la part de M. Charles BARON, député, d'une proposition de loi déposée sur le bureau de la Chambre le 21 février 1922. (Voir *Documents parlementaires*, Chambre, année 1922, proposition n° 5954, p. 256.)

tout à fait spécieuse, qui consiste à prétendre que ce cadastre pourrait devenir un instrument parfait de spoliation légale.

A cette opinion nous répondons, comme le fait M. Pierre Bodin (1), que si « un gouvernement arrivait un jour au pouvoir, bien décidé à supprimer la propriété individuelle ou tout au moins à niveler les fortunes, croit-on qu'il lui serait nécessaire d'avoir un cadastre des fortunes bien organisé pour réaliser cette révolution sociale et, à tout prendre, ne vaudrait-il pas mieux encore qu'il la réalisât avec méthode au moyen de ce cadastre plutôt qu'à l'aide de procédés analogues à ceux employés par les bolcheviks ? »

(1) Pierre Bodin : *Les projets de réforme fiscale*, Dunod, éditeur, 1922, p. 110. Nous ne saurions trop recommander la lecture de cette excellente brochure si documentée et dont nous partageons, dans l'ensemble, toutes les conclusions.

CHAPITRE IV

Des renseignements destinés au contrôle des déclarations

SECTION I

Nature et étendue de ces renseignements

La vérification des déclarations relatives à l'impôt général sur le revenu s'opère, le plus généralement, par la confrontation des données fournies par le contribuable et des renseignements que le contrôleur rassemble, d'autre part, sur l'importance des ressources de ce contribuable. Ainsi que nous l'avons déjà dit, plus le dossier individuel est plein de renseignements, plus le contrôleur possède des moyens efficaces de contrôle.

Le but vers lequel cet agent doit tendre est donc d'assembler, dans chaque dossier, des renseignements tels qu'ils lui permettent de prévoir, très approximativement, le chiffre du revenu global que doit déclarer le contribuable consciencieux. Emprasons-nous d'ajouter que ce but est le plus souvent atteint, notamment pour les salariés et les possesseurs de capitaux immobiliers.

On comprend donc l'importance qui s'attache, dans la matière que nous étudions, à la question des renseignements destinés à la vérification. Ils constituent les munitions que le contrôleur doit

préalablement accumuler pour lutter victorieusement contre le fraudeur.

Avant d'indiquer à quelles sources le contrôleur recueille ces éléments essentiels, il est nécessaire de donner d'abord quelques indications générales sur la nature et l'étendue des renseignements que cet agent doit rassembler et peut utiliser pour sa vérification.

Pour bien saisir toute la portée des dispositions actuellement en vigueur, il est nécessaire de se reporter aux travaux préparatoires de la loi du 15 juillet 1914 et au texte primitif de son article 17.

Ce texte primitif proposé par la Commission de la Chambre des Députés portait : « Le contrôleur vérifie les déclarations *uniquement à l'aide des renseignements dont il dispose* et de ceux, qui, recueillis par tous les services publics en vertu des lois existantes, doivent sans exception lui être communiqués. » (1).

A la deuxième séance de la Chambre du 1^{er} avril 1914, M. Baduel proposa d'ajouter, après les mots : « Le contrôleur vérifie les déclarations *uniquement à l'aide des renseignements dont il dispose* », les mots : « *en vertu de ses fonctions* », afin que, dans l'application de la loi, nulle interprétation fâcheuse ne puisse exister : « Je veux ainsi, dit-il, éviter que, par suite de délation, les agents des contributions directes puissent pénétrer chez les commerçants, les industriels ou les particuliers, pour faire une enquête, comme le font aujourd'hui, les agents des contributions indirectes. » Cette addition fut adoptée et maintenue dans le texte définitif. (Voir D. P. 1915-4-42).

Mais une autre modification importante fut proposée par la Commission sénatoriale et adoptée ensuite par les deux Chambres : le mot « *renseignements* » fut remplacé par l'expression « *éléments certains* », de sorte que le texte définitif de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 fut ainsi promulgué : « Le contrôleur vérifie les déclarations *uniquement à l'aide des éléments certains dont il dispose en vertu de ses fonctions*, tels que les données servant à l'établissement des rôles des contributions directes et des taxes assimilées, ainsi que de ceux qui, recueillis par tous les services publics en vertu des lois existantes, doivent sans exception lui être communiqués. Il n'a le droit d'exiger de l'intéressé la production d'aucun acte, livre ou document quelconque... »

(1) Rapport de M. CLÉMENTEL, du 26 mars 1914, annexe n° 5787, J. O. du 30 mai 1914, p. 1544.

Les raisons pour lesquelles le Sénat a fait substituer au mot « renseignements » l'expression « éléments certains » se trouvent dans le discours que M. Aimond, rapporteur général, a prononcé devant cette Haute Assemblée le 6 juillet 1914 (Voir J. O. du 7, p. 1068 et Bull. Dup. 1915, p. 491). L'argumentation de M. Aimond nous apparaît déjà bien archaïque. Elle repose sur une interprétation péjorative du mot « renseignement » que l'on imprègne d'une idée de délation. Elle semble ignorer que des « renseignements » — ce mot étant pris dans son sens large — peuvent être obtenus par des moyens francs et loyaux et non en soudoyant la dénonciation.

Aussi le législateur s'est rapidement aperçu de son erreur. Par la loi du 30 décembre 1916 (art. 5) il a élargi considérablement les pouvoirs du contrôleur en abrogeant purement et simplement la partie précitée de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 et en la remplaçant par ces deux phrases lapidaires, toujours en vigueur :

« Le contrôleur vérifie les déclarations. Il peut demander au contribuable des éclaircissements. »

Il résulte nettement de cette modification que le contrôleur n'est plus tenu d'utiliser uniquement des éléments certains, ce qui rendait le plus souvent sa vérification illusoire. Le laconisme voulu de la première phrase de l'article 17 modifié laisse, à cet agent, une liberté entière dans le choix de ses moyens de contrôle et dans la conduite de ses investigations. Il a, depuis 1917, toute latitude pour apprécier les renseignements qu'il doit recueillir et utiliser sauf, bien entendu, à établir éventuellement leur degré suffisant de force probante devant la juridiction contentieuse.

Les renseignements destinés au contrôle des déclarations proviennent :

- 1° Des documents de service que le contrôleur détient ;
- 2° Des administrations publiques ;
- 3° Des autres contribuables ;
- 4° D'autres sources diverses.

Nous allons étudier tour à tour chacune de ces sources de renseignements

SECTION II

Renseignements que le Contrôleur tire des documents de service qu'il détient

Nous avons énuméré précédemment les impôts dont l'assiette incombe au contrôleur et les avons classés en trois groupes :

- 1° Les anciens impôts ;
- 2° Les nouveaux impôts ;
- 3° Les taxes assimilées aux contributions directes.

Les anciens impôts prétendaient atteindre le revenu présumé du contribuable par le moyen de signes extérieurs le plus judicieusement choisis. Ces signes extérieurs font toujours l'objet, de la part du contrôleur, d'une constatation annuelle dont il consigne les résultats sur ses documents de service. Ces documents vont lui être d'une grande utilité pour le contrôle des déclarations relatives aux nouveaux impôts puisqu'ils renferment, précisément, les meilleurs indices du revenu.

Nous allons donc exposer succinctement les principaux renseignements que le contrôleur peut extraire soit des documents relatifs à l'assiette des anciens impôts et taxes, soit des opérations effectuées en vue de l'établissement même de ces documents. Nous diviserons cet exposé en quatre paragraphes :

§ 1. — Renseignements fournis par l'assiette des contributions foncières ;

§ 2. — Renseignements fournis par l'assiette de la contribution mobilière dans les communes rurales ;

§ 3. — Renseignements fournis par le recensement annuel ;

§ 4. — Renseignements fournis par l'assiette des taxes assimilées.

Avant d'entreprendre l'étude de ces quatre sources spéciales de

renseignements, il nous paraît indispensable de reproduire, *in extenso*, l'article 211 de l'Instruction de 1918, article qui fixe les règles techniques à observer en la matière.

Instruction du 30 mars 1918, article 211. — Au cours de ses tournées ordinaires et de ses travaux de cabinet, le contrôleur relève sur les documents qu'il tient ou consulte, tant pour l'établissement de l'impôt général et des impôts cédulaires, notamment de la contribution foncière, que pour l'assiette de la contribution personnelle-mobilière et des taxes assimilées, tous renseignements de quelque importance pouvant fournir un élément d'évaluation ou d'appréciation des revenus (revenus de capitaux mobiliers (1), revenu professionnels (2), revenus des propriétés immobilières ou revenu global) des contribuables assujettis à l'impôt général ou paraissant être passibles de cet impôt, que ces contribuables aient ou non leur résidence unique ou leur principal établissement dans la division de contrôle.

Les renseignements relevés donnent lieu à la rédaction de bulletins (mod. n° 7 A), sur lesquels le contrôleur consigne, selon le cas, soit le montant des revenus et leur origine, soit les bases des impositions auxquelles les contribuables sont assujettis à raison de leurs propriétés, avec l'indication de la consistance et de l'affectation des immeubles, soit enfin l'indication des éléments de taxation constituant un indice des ressources générales des contribuables (3).

En ce qui touche toutefois les bases de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, de l'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères et de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales qui sont toujours établis au lieu du domicile du contribuable, le contrôleur s'abstient, en règle générale, de les transcrire sur des bulletins spéciaux, le mode de classement des dossiers (I. art. 226) devant permettre de pratiquer directement les rapprochements nécessaires. Il en est de même de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, lorsqu'il

(1) Par exemple, les intérêts de créances déduits par les débiteurs de leur revenu global dans les déclarations relatives à l'impôt général.

(2) Par exemple, les bénéfices répartis entre les membres de sociétés en nom collectif ou en commandite, les allocations et tantièmes attribués aux administrateurs délégués ou aux membres des conseils d'administrations des sociétés anonymes.

(3) Pour assurer le fonctionnement de ce système de relevés, il est indispensable que les matrices du rôle des différentes contributions soient tenues avec le plus grand soin au courant des adresses des contribuables.

s'agit d'entreprises exploitées par un seul contribuable et dont le siège est situé dans la même localité et la même division de contrôle que le domicile de l'exploitant.

Tout changement survenu dans la situation précédemment relatée sur le bulletin (mod. n° 7 A) motive la rédaction d'un nouveau bulletin rectifiant ou annulant les indications du document antérieur.

§ I. — Renseignements fournis par l'assiette des Contributions foncières

1° *Matrices cadastrales et générales.* — Le cadastre français, qui n'est encore qu'un cadastre purement fiscal, a pour but, on le sait, de donner à l'impôt foncier une base solide et certaine en fixant, pour chaque parcelle de terrain et pour chaque immeuble bâti (sauf pour les bâtiments ruraux) le revenu net sur lequel porte précisément l'impôt foncier.

Dans chaque commune, la *matrice cadastrale des propriétés non-bâties*, nous donne, pour chaque propriétaire, la liste des parcelles qu'il possède dans la commune avec leur désignation cadastrale : section, numéro du plan, lieu-dit, contenance, nature de culture, classe et revenu net. Cette dernière indication nous intéresse plus particulièrement.

De même, la *matrice cadastrale des propriétés bâties* indique, pour chaque propriétaire la liste des immeubles bâtis qu'il possède dans la commune avec leur désignation cadastrale : section, numéro du plan, lieu-dit, revenu net. Remarquons que les bâtiments ruraux, exonérés de la contribution foncière, ne figurent pas au cadastre. Leur revenu net pourtant, doit entrer dans la déclaration du revenu global. Nous reviendrons ultérieurement sur cette question. Contentons-nous de remarquer ici que cette lacune est un anachronisme dans notre cadastre.

Il ne saurait être question, pour le contrôleur, de relever, sur ces deux matrices cadastrales, les revenus nets attribués à chaque parcelle. Ce qui lui importe c'est de connaître le total des revenus nets des propriétés bâties et non bâties, situées dans la commune envisagée, et appartenant à un même contribuable.

Les renseignements pourraient être relevés au folio (article de la matrice des propriétés non-bâties) et à la case (article de la matrice des propriétés bâties) attribués au contribuable. Mais

ces matrices cadastrales constituant de gros volumes d'une manière malaisée, il est plus commode et plus rapide d'effectuer ces recherches sur la *matrice générale* qui est une sorte de répertoire (alphabétique ou topographique) des contribuables de la commune. Sur ce répertoire sont reportés, notamment, les montants des revenus nets totaux des propriétés bâties et non-bâties, renseignements extraits de la récapitulation de la case et du folio concernant chaque propriétaire.

Au vu de cette matrice générale, le contrôleur rédige, une fois pour toutes tant qu'il n'y a pas de modifications, et pour chaque propriétaire, un bulletin de renseignements (mod. n° 7 A) sur lequel il porte le total des revenus nets attribués aux immeubles situés dans la commune. Ce bulletin, sur lequel figure l'adresse du domicile de l'intéressé, va rejoindre le dossier individuel.

Ainsi, le contrôleur compétent, pour établir l'impôt général sur le revenu, et qui possède le dossier individuel, reçoit, de toutes les communes sur le territoire desquelles le contribuable a des propriétés, des bulletins de renseignements. Il les rassemble, en fait la récapitulation et, si aucune omission ne s'est produite, il connaît ainsi d'une façon précise le revenu net total des immeubles possédés, en France, par l'intéressé.

Lorsque nous traiterons du contrôle détaillé de la déclaration, nous montrerons le parti que le contrôleur tire d'un tel renseignement.

2° *Mutations foncières.* — Le travail des mutations foncières a pour but de tenir annuellement à jour les documents cadastraux, d'abord des transmissions d'immeubles, ensuite des modifications survenues dans la matière imposable elle-même.

a) *Transmissions d'immeubles.* — Les parcelles qui changent de propriétaire sont portées du compte de l'ancien au compte du nouveau propriétaire. Ce changement est opéré au moyen d'un extrait de l'acte translatif de propriété, extrait qui mentionne obligatoirement la désignation cadastrale des parcelles mutées et que le notaire est tenu de déposer au bureau de l'Enregistrement au moment où il fait enregistrer la minute de l'acte (Loi du 20 mai 1915). C'est par l'intermédiaire de ce bureau que le contrôleur reçoit ces extraits.

En plus de leur utilisation normale, le contrôleur rédige au vu de ces extraits, deux bulletins de renseignements (mod. n° 7 A) sur lesquels il mentionne :

1° La date et le lieu de l'acte ; le nom du notaire ; les référen-

ces relatives à l'enregistrement ; les noms et les adresses des parties ;

2° La ou les parcelles transmises (indications cadastrales et usuelles) ;

3° Si la transmission est faite à titre onéreux, le prix convenu et les modalités du paiement ;

4° Les nouveaux totaux des revenus nets fonciers du vendeur et de l'acquéreur.

L'un de ces bulletins est rédigé pour l'ancien propriétaire ; l'autre, pour le nouveau. Ces deux bulletins vont rejoindre leur dossier respectif et l'on conçoit tout le parti que le contrôleur destinataire peut en tirer pour sa vérification.

Ces bulletins ne sont d'ailleurs rédigés que pour les mutations visant des personnes imposables. Il ne saurait être question, en effet, de relever ainsi tous les renseignements de faible importance relatifs aux ventes et achats de menues parcelles de terrain situées dans les communes rurales, effectués entre petits propriétaires exploitants, non imposables à l'impôt général sur le revenu.

Par contre, la rédaction de ces bulletins s'impose lorsqu'il s'agit, notamment, des mutations importantes. Ces bulletins font connaître au contrôleur une modification dans la composition du patrimoine du vendeur (capital immobilier transformé en capital mobilier), et dans celle du patrimoine de l'acheteur (capital mobilier transformé en capital immobilier), toutes modifications qu'il lui importe de connaître, car outre l'intérêt qu'elles présentent par elles-mêmes, elles sont, bien souvent, symptomatiques du revenu global.

b) *Modifications survenues dans la matière imposable.* — Dans son travail annuel des mutations, le contrôleur constate et évalue :

1° Les accroissements survenus dans la matière imposable : constructions nouvelles, additions de constructions, terrains formés par alluvions, etc... ;

2° Les pertes de matière imposable : démolitions totales ou partielles, corrosions, etc...

Pour chacune de ces modifications, il n'omet pas de rédiger un bulletin de renseignements destiné au dossier individuel.

Dans le cas de construction nouvelle (ou d'addition de construction) la rédaction de ce bulletin est d'autant plus nécessaire que ces constructions, lorsqu'elles sont déclarées, bénéficient d'une exonération temporaire d'impôt foncier allant exclusivement jus-

qu'à la troisième année qui suit celle de leur achèvement (loi du 8 août 1890, art. 9). Et même, dans le but de favoriser la reprise des travaux de construction des immeubles destinés à l'habitation, la loi du 31 mars 1922, dans son article 20, porte, provisoirement, à quinze ans cette exemption d'impôt foncier, pourvu que certaines conditions soient réunies. Cette exonération temporaire ne s'applique qu'à l'impôt cédulaire, et non à l'impôt général. Aussitôt que les immeubles nouvellement construits produisent un revenu, ce revenu, élément du revenu global, doit être nécessairement déclaré. Le contrôleur du lieu de la situation de l'immeuble l'évalue, soit au moyen des baux s'il en existe, soit par comparaison avec des immeubles analogues loués, soit enfin par voie d'évaluation directe. Il porte ce renseignement sur un bulletin et il signale, en outre, le prix de revient (exact ou approximatif suivant qu'il a ou non des données précises) de la construction nouvelle, car il est important que le contrôleur, chargé de vérifier le revenu global, connaisse le capital immobilisé dans une construction. Il est utile, aussi, de mentionner sur le bulletin l'affectation de la construction : maison de rapport, maison réservée à l'habitation personnelle, maison d'agrément, usine, atelier, etc...

3° *Immeubles grevés d'hypothèques.* — Par application des dispositions de l'article 42 de la loi du 31 juillet 1917, le propriétaire d'un immeuble affecté par hypothèque, privilège ou antichrèse à la garantie d'une créance, a le droit d'obtenir le dégrèvement de l'impôt foncier (part de l'Etat) afférent à cet immeuble jusqu'à concurrence de la fraction de cet impôt frappant un revenu égal aux intérêts de ladite créance.

L'évaluation cadastrale de l'immeuble n'est pas modifiée, mais le dégrèvement est accordé sur réclamation du propriétaire dont l'immeuble est hypothéqué. Cette réclamation, présentée dans les trois mois du paiement des intérêts, doit être appuyée de la quittance ou de l'écrit libératoire dûment revêtu des timbres mobiles constatant que l'impôt sur le revenu des créances a été acquitté.

Avant de se dessaisir des réclamations de ce genre, le contrôleur rédige un bulletin de renseignements, destiné au dossier du débiteur, sur lequel il mentionne le montant de la dette hypothécaire et un autre bulletin destiné au dossier du créancier, faisant connaître le montant de la créance. Ces deux bulletins ne seront pas inutiles à la vérification des déclarations relatives à l'impôt général sur le revenu, ainsi que nous aurons à le constater par la suite.

§ 2. — Renseignements fournis par la répartition de la contribution mobilière dans les communes rurales

La contribution mobilière — qui est un impôt de répartition dû pour toute habitation meublée (loi du 21 avril 1832, art. 13 et 17) a été supprimée en tant qu'impôt d'Etat par la loi du 31 juillet 1917 (art. 1^{er}), mais continue à être établie et perçue pour le compte des départements et communes. Aussi, chaque année, les contrôleurs, assistés des répartiteurs, ont-ils, comme par le passé, à reviser la liste des imposables et à arrêter les loyers d'habitation — qui sont le plus souvent des loyers fictifs, sorte de coefficients, appelés *loyers matriciels* — qui servent ensuite de base à la répartition du contingent communal entre les contribuables.

Dans les communes de moins de 5.000 habitants (communes rurales) il est fait usage, pour la constatation des changements annuels en matière de contribution mobilière, d'un état-matrice modèle n° 1 (annexé à la circulaire du 9 mai 1923), sur lequel figurent notamment les noms, prénoms, adresses des contribuables et les loyers matriciels arrêtés pour l'impôt de l'année précédente (1). Le travail du contrôleur et de la commission des répartiteurs consiste principalement dans la recherche des contribuables :

1° Qui ont cessé d'être imposables par suite de décès, départ, indigence, etc...

2° Dont les bases de cotisation ont besoin d'être modifiées (changement dans les locaux d'habitation occupés, rectification d'une erreur d'appréciation, etc.) ;

3° Qui sont venus habiter la commune ; qui s'y sont mariés ; qui, autrefois indigents, ont acquis des moyens suffisants d'existence, etc...

Le contrôleur tire, de ce travail, une foule de renseignements précieux pour l'assiette de l'impôt général sur le revenu, surtout s'il a eu soin de porter préalablement en marge de l'état-matrice,

(1) Cet état-matrice modèle n° 1 (qui remplace en le complétant l'ancien état-matrice modèle n° 29) présente la liste complète des imposables à la contribution des patentes ainsi qu'à la taxe pour fonds spécial, à la taxe des poids et mesures, à la contribution sur les voitures et chevaux, à la taxe sur les gardes-chasse, à la taxe sur les cercles, et à la taxe sur les chiens.

et en face de l'article ouvert à chaque contribuable, une annotation sommaire faisant connaître la situation des intéressés vis-à-vis de l'impôt général (et des impôts cédulaires).

Les principaux renseignements susceptibles d'être relevés sont :

1° *Le décès d'un contribuable.* — Le contrôleur rédige un bulletin de renseignements sur lequel il porte très exactement la date du décès. Suivant que cette date est antérieure ou postérieure au 1^{er} janvier, l'impôt général sur le revenu de l'année courante est ou n'est pas dû.

2° *Le départ d'un contribuable.* — Le contrôleur s'informe de la nouvelle adresse du contribuable, pour transmettre son dossier, et de la date exacte de son départ, renseignements qu'il consigne sur un bulletin. Il prend ensuite le nom et la profession du successeur dans le logement:

3° *L'arrivée d'un contribuable.* — Le contrôleur demande l'adresse précédente du nouveau-venu (afin de faire venir le dossier) et la date de son arrivée dans la commune. Il s'informe de sa profession, de sa situation de famille.

4° *Le mariage d'un contribuable.* — En général les époux s'installent dans un nouveau logement et deviennent passibles de la mobilière. Le contrôleur relève la date du mariage. Ce renseignement lui permettra de surveiller si le nouveau chef de famille souscrit bien une déclaration des revenus totaux du ménage, et si un contrat de mariage a été enregistré.

5° *La profession du contribuable.* — L'indication de la profession n'offrait autrefois de l'intérêt que pour la surveillance des patentables. Comme, d'autre part, ces patentables faisaient l'objet d'un recensement spécial, il était presque inutile de mentionner la profession sur l'état-matrice relatif à l'assiette de la contribution mobilière.

Depuis la loi du 31 juillet 1917, le revenu de chaque profession est, sans exception, atteint par un impôt cédulaire sous la seule condition qu'il dépasse le minimum exonéré. Afin de surveiller l'assiette régulière de ces impôts et, par répercussion, celle de l'impôt général sur le revenu, le contrôleur a le plus grand intérêt à connaître la ou les professions exercées par tous les contribuables imposés à la contribution mobilière. Les répartiteurs lui

fournissent, à ce sujet, des renseignements précieux, notamment sur certaines professions occultes qu'il ne pourrait découvrir par aucun autre moyen.

6° *La résidence unique du contribuable.* — Dans la grande généralité des cas, une même personne ne possède qu'une habitation meublée et n'est passible que d'une cote mobilière dans la commune de cette résidence unique (qui est normalement le lieu du domicile). Dès lors, on peut dire qu'en ce qui concerne ces contribuables, l'état-matrice, modèle n° 1, constitue la liste des contribuables éventuels à l'impôt général sur le revenu. Cette liste ayant été préalablement rapprochée, comme nous l'avons dit, des dossiers individuels, le contrôleur remarque, d'un seul coup d'œil, les personnes qui, imposées à la mobilière, ne le sont pas à l'impôt général sur le revenu et inversement. Cette constatation raisonnée conduit bien souvent à la découverte de contribuables omis, soit à l'impôt général sur le revenu, soit à la contribution mobilière, les deux impôts se contrôlant réciproquement.

7° *Résidences multiples.* — Lorsque le contribuable a plusieurs résidences, le contrôleur se renseigne si c'est bien dans la commune que l'intéressé a son « principal établissement » (L. art. 7). Dans l'affirmative, le contrôleur vérifie s'il possède bien le dossier individuel, car, dans ce cas, l'assiette de l'impôt général sur le revenu est de sa compétence. Dans la négative, le contrôleur s'informe sur le lieu de la résidence principale et s'assure, auprès de son collègue compétent, que le contribuable est bien imposé, car il ne faut pas qu'à la faveur de résidences multiples un contribuable échappe à l'impôt général sur le revenu.

Il y a lieu aussi de remarquer que le fait d'avoir plusieurs résidences est l'un des indices qui servent, à défaut d'éléments plus précis, à l'appréciation du revenu global. Le contrôleur du lieu des résidences secondaires doit signaler ces résidences au contrôleur du domicile et donner, sur chacune d'elles des détails circonstanciés : maison d'agrément de tant de pièces, villa entourée d'un parc d'une valeur locative de....., nombre de domestiques, frais somptuaires, etc... Si cette résidence secondaire est utilisée pour l'exercice d'une profession, le contrôleur fait connaître à son collègue en quoi consiste cette profession.

8° *Le loyer d'habitation.* — La mobilière, bien que due pour toute habitation meublée, est basée sur la valeur locative de l'habi-

tation non meublée. Sa répartition est faite avec une rigueur mathématique lorsqu'il est possible de connaître ou d'évaluer le prix de loyer correspondant aux logements des contribuables. Dans ce cas, le contrôleur possède, dans le loyer, un indice (souvent trompeur, comme nous le verrons plus loin) du revenu global.

9° *L'importance relative du revenu global présumé.* — Dans les communes de moins de 5.000 habitants (communes rurales) la plupart des contribuables — le plus souvent petits propriétaires exploitants — logent dans des immeubles leur appartenant, de sorte qu'il serait difficile d'apprécier le loyer réel des habitations personnelles. D'autre part, ces habitations personnelles sont, dans chaque région, d'une importance à peu près semblable. La répartition du contingent communal sur la base du loyer transformerait cette contribution en une sorte de capitation, payable par foyer.

Aussi, les répartiteurs, pour éviter les conséquences injustes qu'entraînerait la façon légale de procéder, arrêtent le chiffre du loyer matriciel devant servir de base à la répartition, non d'après la valeur locative des habitations, mais d'après les facultés présumées des contribuables, d'après leur situation de fortune, leur profession, leur revenu global.

Cette façon de procéder est certainement contraire à la lettre de la loi (Loi du 21 avril 1832, art. 9). Mais est-elle bien contraire à son esprit ? Nous ne le pensons pas, étant donné que le législateur a eu pour but, en créant la contribution mobilière (décret du 13 janvier 1791) de faire participer les particuliers aux charges de l'Etat dans la proportion de leur fortune manifestée par les moyens d'existence de la personne, notamment par l'importance de son habitation. En somme, la contribution mobilière était, dans la pensée de ses créateurs une sorte d'impôt général sur le revenu basé, non sur le revenu réel, mais sur le revenu présumé.

Dans la généralité des communes rurales, les loyers matriciels attribués par les répartiteurs aux contribuables ne sont donc autre chose que des nombres proportionnels au revenu global présumé de chacun, à tel point que si l'impôt général sur le revenu était un impôt de répartition au lieu d'être un impôt de quotité (fait qui nous paraît d'ailleurs impossible pour de multiples raisons) ces mêmes loyers matriciels pourraient, sans beaucoup d'erreurs, être utilisés pour la répartition de son contingent. Certes, les répartiteurs n'ont pas connaissance de tous les éléments qui per-

mettent d'apprécier exactement l'ensemble des facultés contributives de chacun. Néanmoins, dans les petites communes où tous les gens se connaissent et vivent uniquement de la culture de terrains (biens ostensibles par excellence), les répartiteurs, choisis parmi les habitants les plus intelligents, les plus perspicaces, et qui représentent toutes les parties du territoire communal, se trompent rarement dans cette appréciation proportionnelle et relative du revenu global de chacun.

On comprend, dès lors, tout le parti qu'un contrôleur peut tirer, pour sa vérification, de la liste des loyers matriciels, sorte de barème du plus grand intérêt.

Disons aussi qu'au cours de la séance annuelle de répartition, tenue à la mairie de la commune, le contrôleur évite, cela va sans dire, de poser des questions aux commissaires-répartiteurs sur la situation de fortune et de revenu des contribuables. Ce sont là des renseignements d'ordre confidentiel qu'il ne peut demander qu'à des fonctionnaires publics. Mais, avec beaucoup de tact, il fait tout son profit des discussions qui, bien souvent, précèdent l'attribution d'un loyer matriciel. Par des questions habilement posées, visant principalement l'assiette de la contribution mobilière, mais indirectement celle de l'impôt général sur le revenu, il obtient une foule de renseignements, qu'il note au passage et qui le mettent ensuite sur la voie de découvertes intéressantes.

§ 3. — Renseignements fournis par le recensement annuel

Dans les villes et communes de plus de 5.000 habitants de population agglomérée et dans les chefs-lieux de département, le contrôleur procède annuellement, principalement en vue de l'assiette des contributions mobilières et des patentes, à la constatation des faits au vu des lieux.

Cette opération est appelée *recensement* (1).

(1) En ce qui concerne la contribution *mobilière*, le recensement à domicile des imposables ne peut toutefois être opéré qu'avec l'assentiment des municipalités (Décision ministérielle du 29 janvier 1885). A défaut de cet assentiment, le contrôleur se borne à faire, en présence des répartiteurs, l'appel des imposables à cette contribution, comme dans les communes rurales, mais dans l'ordre topographique et non dans l'ordre alphabétique des noms (circul. du 24 mars 1885, n° 643).

En ce qui concerne la contribution des *patentes*, le recensement est au contraire le moyen prescrit par la loi de rechercher les patentables et les bases d'après lesquelles ils doivent être cotisés (Voir loi du 15 juillet 1880, art. 25). Ce recensement doit être effectué annuellement dans toutes les communes sans exception.

Le recensement est essentiel, non seulement en ce qui concerne l'assiette des deux impôts en vue de laquelle il est traditionnellement effectué, mais aussi — nous dirions même surtout — en ce qui concerne l'assiette des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu. Dans les grandes villes, notamment, où se trouve concentrée la matière imposable, il est d'une importance telle que, lorsque la mobilière et la patente seront supprimées, il devra nécessairement subsister sur des bases nouvelles, plus conformes à son but.

Nous allons donner, sur ce travail important, un minimum d'indications destiné à montrer tout le parti qu'un contrôleur peut en tirer pour l'assiette de l'impôt général sur le revenu.

BULLETINS DE RECENSEMENT (modèle n° 2 *ter*).

Pour effectuer son recensement, le contrôleur utilise un bulletin pour chaque immeuble (modèle n° 2 *ter*, dont la contexture nouvelle a été fixée par la circulaire du 6 août 1923, p. 37). Ce bulletin contient, dans sa partie supérieure, des renseignements relatifs au propriétaire actuel (nom, prénoms, demeure) et aux désignations cadastrales de l'immeuble : case de la matrice des propriétés bâties, section, numéro du plan, nature de la propriété, revenu net, nombre d'ouvertures. Une colonne est destinée, en outre, à l'inscription des actes translatifs de propriété et des baux d'ensemble.

Le cadre inférieur de ce bulletin renferme un certain nombre de colonnes, dont les plus importantes sont intitulées : étage, description sommaire des locaux occupés, nom, prénoms et qualité des occupants, année de l'imposition, *situation de famille*, *année de naissance des enfants mineurs*, *nombre d'ascendants à charge*, *impôts sur les revenus* (abréviations relatives à la nature des impositions établies ou en surveillance), valeur locative de l'habitation, loyer matriciel (contribution mobilière) désignation des professions et bases de la patente, indication des baux et déclarations de locations verbales, des comparaisons, taxes de remplacement, prestations.

Avant de procéder au recensement sur place, le contrôleur rapproche ces bulletins des dossiers individuels et en extrait les indications nécessaires et suffisantes qu'il consigne dans les colonnes réservées à cet usage et dont nous avons souligné l'intitulé. Grâce à cette précaution, tout se passera comme s'il emportait,

dans sa tournée, les dossiers individuels, chose qu'il serait évidemment impossible de faire matériellement.

Muni des bulletins de recensement ainsi annotés, le contrôleur fait le parcours de la ville (ou de la partie de ville qui est dans sa division de contrôle). Dans chaque immeuble, il recueille tous les renseignements dont il a besoin, soit pour la mise à jour du bulletin de recensement, soit pour l'assiette d'autres impôts. Avec beaucoup de patience, d'entregent et de courtoisie, cet agent fait, au cours de son recensement, une moisson de renseignements divers consignés hâtivement sur des feuilles volantes qu'il revoit dans son cabinet et qu'il fait classer dans les dossiers individuels.

Il est impossible de donner ici une énumération complète des renseignements ainsi recueillis ; ils varient à l'infini, suivant les cas d'espèce et suivant l'ingéniosité du contrôleur. Nous n'énumérons ci-après que les principaux que nous classons en deux groupes : ceux provenant de l'assiette de la contribution mobilière, et ceux fournis plus spécialement par l'assiette de la contribution des patentes.

A. — RENSEIGNEMENTS RECUEILLIS EN VUE DE L'ASSIETTE DE LA CONTRIBUTION MOBILIÈRE.

a) *Noms et prénom des locataires.* — Le premier des renseignements fournis par le recensement est relatif aux noms et prénoms des contribuables occupant, dans l'immeuble, des logements distincts. Sur le bulletin de recensement, ces locataires sont inscrits dans l'ordre que le contrôleur les rencontre en parcourant l'immeuble, du rez-de-chaussée aux combles. Tous les locataires, sans exception, y figurent, même ceux qui ne sont pas imposables (indigents, personnes dont le loyer ne dépasse pas le minimum exonéré dans les villes où le Conseil municipal a demandé la déduction d'un minimum de loyer).

Précisons bien que tous les habitants de l'immeuble ne sont pas portés sur le bulletin, mais seulement une personne par logement. Cette personne est, presque toujours (mais pas nécessairement) celle qui a signé le bail. Et comme, en général, chaque logement sert d'abri à une famille, la personne qui a signé le bail, celle qui est imposée à la contribution mobilière, c'est le « *chef de famille* ». Or, nous savons que l'impôt général sur le revenu est établi au nom du chef de famille, « tant en raison de ses revenus personnels que de ceux de sa femme et des autres

membres de la famille qui habitent avec lui » (art. 8, loi du 15 juillet 1914).

Donc, les noms des contribuables mentionnés sur le bulletin de recensement sont aussi ceux des personnes passibles éventuellement de l'Impôt général sur le revenu. Il importe donc essentiellement que la liste de ces noms soit tenue avec une grande exactitude.

b) *Professions, résidences uniques ou multiples, loyer de l'habitation.* — Au cours de son recensement, le contrôleur ne manque pas de s'enquérir de la ou des professions exercées par chaque habitant de l'immeuble, ce qui l'amène bien souvent à découvrir certaines professions non commerciales ou occupations lucratives dont l'exercice ne se révèle pas ostensiblement.

Il cherche à savoir, dans le but que nous avons déjà exposé, si le logement du contribuable constitue sa résidence principale ou une résidence secondaire.

Enfin, nous avons dit aussi le parti que le contrôleur pouvait tirer de la connaissance exacte du loyer d'habitation. S'il n'existe pas de bail, le contrôleur attribue au logement en question une valeur locative qu'il fixe, soit par comparaison, soit par évaluation directe.

c) *Montant du revenu brut de chaque immeuble.* — La valeur locative de tous les logements d'un immeuble étant bien annotée sur le bulletin de recensement, il suffit d'additionner tous ces chiffres avec ceux représentant le loyer des locaux professionnels (locaux dont nous parlerons plus loin) pour obtenir la valeur locative totale de l'immeuble, c'est-à-dire, le revenu brut que perçoit le propriétaire ou, s'il occupe sa maison, celui qu'il percevrait s'il la louait.

Ce renseignement est indispensable pour la vérification de la déclaration relative à l'Impôt général sur le revenu lorsque le déclarant emploie la méthode de l'évaluation du revenu réel.

d) *Décès d'un locataire.* — Le contrôleur, lorsqu'il apprend le décès d'un locataire, doit tâcher de connaître la date exacte du décès (ce qui a de l'importance pour l'impôt général sur le revenu) et ensuite le nom des héritiers — car les revenus provenant de la richesse acquise par le *de cujus* doivent être retrouvés en partie dans la déclaration personnelle des héritiers.

Il rédige, à cet effet, des bulletins de renseignements destinés

au dossier individuel du contribuable décédé et à ceux des héritiers. D'autre part, il surveille la déclaration de la succession qui doit être faite, dans les six mois du décès, au bureau de l'Enregistrement.

e) *Départ d'un locataire.* — Lorsqu'un locataire a quitté l'immeuble, le contrôleur ne doit pas se contenter de rayer son nom ; il doit se renseigner sur la nouvelle adresse (qui est mentionnée en marge, sur le bulletin de recensement) et sur la date du départ. Il se reporte, ensuite, au dossier individuel de ce contribuable qu'il transmet au contrôleur du lieu du nouveau domicile après s'être assuré qu'il est bien à jour et que toutes les impositions antérieures ont bien été établies. Si quelques impositions restent encore en suspens — ou si le contribuable a une réclamation en instance — le contrôleur conserve encore par devers lui le dossier, mais l'annote de la nouvelle adresse. Ce dossier est ensuite transmis aussitôt que possible.

f) *Arrivée d'un locataire.* — Le contrôleur prend des renseignements très précis sur les noms des nouveaux locataires, leurs prénoms, professions, adresse du siège de leur profession et de leur ancien domicile. Si ces renseignements ne peuvent être obtenus sur place, il est bon qu'ils soient demandés immédiatement par écrit.

Pour tous ces nouveaux venus, le contrôleur rédige de suite un bulletin de renseignements sur lequel il mentionne la date d'arrivée, le montant du loyer, le nombre de pièces occupées. Ce bulletin est classé à son ordre, parmi les dossiers individuels. Peut-être aucun dossier ne sera ouvert, par la suite, au nom de l'intéressé si les ressources de ce dernier sont insuffisantes. Du moins l'existence de ce contribuable éventuel sera connue du contrôleur qui pourra ainsi exercer toute surveillance nécessaire. Une fois pour toutes, nous estimons même que le contrôleur agit sagement en priant le nouveau locataire de remplir une formule de déclaration. Cette demande officieuse amène des résultats généralement satisfaisants.

L'adresse du précédent domicile — qui doit toujours être demandée — permet au contrôleur de réclamer le dossier individuel à son collègue et d'éviter les doubles impositions,

B. — RENSEIGNEMENTS RECUEILLIS EN VUE DE L'ASSIETTE DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES.

La contribution des patentes, créée par la loi des 2 mars 1791, remaniée et modifiée plusieurs fois, établie enfin sous sa forme actuelle par les lois du 15 juillet 1880 et du 19 avril 1905, devait dans l'esprit de ses créateurs, atteindre les bénéfices tirés de l'exercice des professions industrielles, commerciales, de quelques professions libérales et même de quelques professions salariées, bénéfices que l'on considérait comme révélés par la combinaison d'un certain nombre de signes extérieurs choisis le plus judicieusement possible pour chaque profession et dont les principaux étaient :

- La nature et les conditions d'exercice de la profession ;
- Le nombre des éléments de production utilisés : ouvriers, machines, etc...
- La valeur locative des locaux professionnels et celle de l'habitation personnelle ;
- Le chiffre de la population de la commune ;
- Le nombre des succursales, etc...

La contribution des patentes, supprimée en tant qu'impôt d'Etat par la loi du 31 juillet 1917 (art. 1^{er}) subsiste toujours ; son principal, devenu fictif, sert à calculer le produit des centimes départementaux et communaux. Le contrôleur procède donc encore, au cours de son recensement annuel, à la constatation des signes extérieurs qu'il consigne sur le bulletin de recensement. Cette constatation lui permet de recueillir une foule de renseignements qu'il utilise ensuite principalement pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et aussi pour celui de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales. Par voie de conséquence, ces renseignements servent au contrôle de la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu. Examinons ceux qui sont le plus fréquemment recueillis.

a) *Adresse de l'habitation personnelle.* — Il arrive souvent, surtout dans les grandes villes, que le commerçant ou l'industriel n'habite pas à la même adresse que celle où il exerce sa profession. Ces deux adresses — auxquelles correspond un droit proportionnel de patente — sont toujours indiquées sur le bulletin de recensement. Il y a là une référence très importante, car le contrôleur chargé d'établir l'impôt cédulaire connaît ainsi le lieu où

est établi l'Impôt général sur le revenu. Il peut ainsi notifier au contrôleur du domicile les bénéfices qu'il retient comme base de l'Impôt cédulaire, bénéfices qui constituent un élément du revenu global. Entre ces deux contrôleurs, il s'établit ainsi une liaison constante grâce à laquelle aucune omission, ni aucun double emploi, ne se produit.

b) *Répertoire des imposables à l'Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et à l'Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.* — Ce serait une erreur de croire que la liste des patentés est aussi celle des contribuables passibles des deux impôts cédulaires précités. Un même contribuable est imposé à la patente sous autant d'articles qu'il possède des établissements distincts ou des locaux séparés, tandis que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux fait l'objet d'une cote unique, établie au siège de la direction de l'entreprise ou des diverses entreprises exploitées par l'intéressé. Quant à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, il est établi, en une cote unique également, mais au lieu du domicile.

Le nombre des articles de patente est donc supérieur à celui des articles de l'impôt cédulaire. Il n'y a donc pas une corrélation parfaite entre ces deux impôts ; mais la corrélation est cependant suffisante pour que la liste des patentés, établie d'après la constatation de faits matériels indiscutables, puisse servir au contrôleur pour dresser, sur cette base solide, la liste des imposables à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et aussi, dans une certaine mesure, à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

En nous appuyant sur le fait que les patentables, dans leur grande généralité, n'ont qu'un seul établissement, nous pouvons poser en règle générale que la liste de tous les contribuables imposés au *droit fixe* de patente est aussi celle des contribuables passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

A cette règle générale, il existe quatre exceptions :

1° *Lorsqu'un même patentable a plusieurs établissements*, et, par conséquent, plusieurs droits fixes, le contrôleur doit se renseigner sur le lieu où est situé le principal établissement, siège de la direction des entreprises. Il s'adresse pour cela, d'une part à l'intéressé, d'autre part à ses collègues avec lesquels il échange, une fois pour toutes, des bulletins de demande de renseignements, jusqu'à ce que le lieu où est établi l'impôt cédulaire unique soit

fixé sans ambiguïté. Il s'agit, dans ce cas, d'éviter soit un double emploi (si l'impôt cédulaire était établi à plusieurs adresses différentes), soit une omission totale (si chaque contrôleur laissait à ses collègues le soin d'assurer l'imposition). Aussi le contrôleur, qui établit un droit fixe, n'omet pas de mentionner en marge de son bulletin de recensement ou dans les nouvelles colonnes réservées à cet effet, le lieu où est établi d'une façon certaine l'impôt cédulaire.

Il importe, d'autre part, que le contrôleur du siège de la direction des entreprises ait, dans le dossier individuel, la liste de tous les établissements exploités par le contribuable afin qu'il soit à même de vérifier si le bénéfice ou le chiffre d'affaires déclaré est bien celui réalisé dans l'ensemble des établissements et non dans l'un ou quelques-uns d'entre eux seulement.

2° *L'impôt cédulaire n'est pas établi nécessairement à l'adresse où est imposé le droit fixe.* — Ainsi, lorsqu'un industriel possède son usine dans la banlieue d'une ville, et ses bureaux, au centre même de la ville, le droit fixe de patente est imposé, dans la banlieue, tandis que l'impôt cédulaire est établi au centre de la ville, lieu où se trouve effectivement la direction des affaires.

Afin qu'aucune omission ni aucun double emploi ne se produise, les contrôleurs intéressés échangent, une fois pour toutes, les renseignements nécessaires et annotent leurs bulletins de recensement dans les mêmes conditions que celles déjà exposées.

3° *Pour les patentables des professions libérales et ceux titulaires de charges ou d'offices*, l'on sait qu'aucun droit fixe n'est imposé, mais seulement un droit proportionnel (tableau D) établi, tant sur la valeur locative des locaux servant à l'exercice de la profession que sur celle de l'habitation personnelle. L'impôt cédulaire est nécessairement établi au domicile.

Ici, encore, lorsque la profession n'est pas exercée à l'adresse de l'habitation, les contrôleurs intéressés échangent des renseignements de façon à prévenir toute omission aussi bien que tout double emploi.

4° *En ce qui concerne les personnes exonérées de patente* (art. 17, loi du 15 juillet 1880), mais passibles soit de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux soit de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, le contrôleur ne manque pas, au cours de son recensement, de relever très exactement les

renseignements utiles relatifs, notamment, aux conditions d'exercice de la profession. Ces renseignements lui seront précieux pour l'assiette des impôts cédulaires.

Ainsi annotés, les bulletins de recensement permettent au contrôleur de dresser et de tenir à jour, avec une grande exactitude, le répertoire des contribuables passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Un répertoire spécial n'est pas nécessaire, et les bulletins (modèle n° 2 *ter*) peuvent suffire. L'expérience, cependant, nous révèle qu'un répertoire spécial sur fiches mobiles rend de grands services sans exiger beaucoup de peine pour son établissement et sa mise à jour annuelle.

c) *Profession exacte.* — Le recensement annuel des patentables permet au contrôleur de constater, au vu des faits et des lieux, la profession exacte qu'exerce le contribuable.

Remarquons toutefois que cette profession exacte n'est pas toujours patentée sous la dénomination qu'il conviendrait, pour deux raisons :

1° Parce que le contrôleur est tenu de se conformer aux dénominations, pour la plupart surannées ou tombées en désuétude, du tarif des patentes, tarif qu'il serait pourtant si facile de moderniser ;

2° Parce que le contrôleur, appliquant la loi dans son esprit plutôt que dans sa lettre, prévient autant que possible les conséquences injustes qu'entraîneraient une application brutale du tarif en n'imposant pas toujours la profession exercée sous sa rubrique exacte. Cette façon de procéder n'est peut-être pas très régulière ; mais elle est tolérée, car elle est conforme à la pensée du législateur.

Le contrôleur risquerait donc de commettre de graves erreurs si, pour l'assiette des nouveaux impôts, il se référait aux dénominations retenues pour l'assiette de la patente.

En matière d'impôt cédulaire, il est indispensable, en effet, que le contrôleur connaisse exactement la profession exercée et les conditions d'exercice de cette profession, notamment s'il doit évaluer le bénéfice par l'application, au chiffre d'affaires, d'un coefficient approprié. Un choix judicieux du coefficient ne peut être effectué que si le contrôleur a préalablement réuni le plus grand nombre possible d'éléments d'appréciation. Il se documente, à ce sujet, au moment de son recensement et consigne, en marge de son bulletin, la dénomination exacte et moderne qu'il convient de retenir pour l'assiette de l'impôt cédulaire. Il se con-

forme autant que possible, sur ce point, aux libellés fournis par le Tableau des coefficients (*J. O.*, du 18 mars 1918), sans cependant être lié par cette nomenclature qui n'est pas limitative.

d) *Signes extérieurs.* — Les signes extérieurs, dont la constatation annuelle est exigée pour l'établissement de la patente, fournissent au contrôleur des éléments d'appréciation très utiles pour l'assiette des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu.

Parmi ces signes extérieurs, mentionnons principalement :

1° *La valeur locative actuelle des locaux professionnels.* — Certaines professions exigent, pour leur exercice, des locaux très vastes (exploitants de garage pour automobiles, par exemple), d'autres, au contraire, sont exercées dans des locaux restreints (marchands de bijouterie, par exemple), si bien qu'il faut se garder de voir un rapport d'ordre général entre l'importance des profits commerciaux et industriels et le loyer des locaux professionnels.

Mais, pour la même profession, l'étendue plus ou moins grande des locaux peut être un indice du développement plus ou moins grand de l'entreprise, c'est-à-dire du chiffre d'affaires. Le contrôleur peut donc user, avec de grandes précautions d'ailleurs, du procédé qui consiste à mettre en parallèle le chiffre d'affaires de deux concurrents et la valeur locative de leurs locaux. Ce procédé peut mettre sur la voie d'une découverte intéressante pour le Trésor.

De même, lorsqu'il constate que les locaux d'un commerçant (ou d'un industriel) prennent de l'extension, il est fondé à présumer une extension analogue dans le chiffre d'affaires.

Cet indice, pris isolément, n'est évidemment pas probant ; mais joint à d'autres, l'ensemble arrive quelquefois à former un faisceau de preuves qu'un contrôleur habile sait manier avec tact et fermeté.

2° *La valeur locative de l'habitation personnelle.* — Le législateur de 1791, en basant la patente sur la valeur locative non seulement des locaux professionnels, mais aussi de la maison d'habitation, a cru voir là un indice assez sûr des bénéfices réalisés.

En thèse générale, on est, en effet, amené à penser qu'une personne se loge d'autant mieux que ses revenus sont plus grands. Et si les revenus de cette personne sont constitués principalement par

les bénéfices commerciaux ou industriels, ces bénéfices paraissent être en corrélation directe avec le loyer d'habitation.

Ce raisonnement n'a jamais été d'une rigueur mathématique, car le besoin de se loger plus ou moins spacieusement est fonction, non seulement de facteurs objectifs plus ou moins évaluable (nombre d'enfants par exemple) mais aussi de facteurs subjectifs impondérables. Néanmoins, il avait une certaine valeur qu'il a beaucoup perdue depuis que sévit cette grande disproportion entre l'offre et la demande des loyers, caractéristique de notre période d'après-guerre.

Cependant, il est des cas où le montant du loyer constitue, pour le contrôleur, une précieuse indication. Ainsi, lorsque certains commerçants (bouchers, charcutiers, boulangers, etc.) acquièrent des villas somptueuses pour y transporter leur habitation, ces faits constituent évidemment des présomptions à retenir pour le contrôle de la déclaration des bénéfices commerciaux et du revenu global.

Nous aurons d'ailleurs à revenir sur cette question lorsque nous traiterons du contrôle de la déclaration par le moyen des signes extérieurs.

3° L'importance des moyens matériels de production et des éléments variables.

Pour l'établissement de certaines patentes, notamment pour celles des industries, du haut commerce et de la banque, le contrôleur doit constater les moyens matériels de production (force motrice, outillage, etc.), ainsi que les éléments variables proportionnels, généralement, à l'importance de l'entreprise : nombre d'ouvriers ou d'employés, de métiers, de cylindres, de voitures et de chevaux, etc...

Ces signes extérieurs, consignés sur le bulletin de recensement, permettent d'apprécier d'un simple coup d'œil si le montant du chiffre d'affaires déclaré correspond à leur importance. En cas de doute, le contrôleur sait dans quelle voie il doit plus spécialement diriger ses investigations. En ce qui concerne les commerçants et industriels dont le droit fixe de patente est réglé en raison des quantités vendues ou fabriquées (marchands d'alcool, d'eau-de-vie, de cidre ou de vins en gros ; fabricants d'eau-de-vie, exploitants de brasserie, etc...) le contrôleur peut se reporter, pour vérifier le chiffre d'affaires, aux bulletins auxiliaires de patente (mod. A et mod. B) indiquant les quantités vendues ou fabriquées au cours de l'année précédente, bulletins annotés suivant les indi-

cations précises fournies par l'Administration des contributions indirectes. (V. circul. n° 1363, p. 5).

Pour les entrepreneurs de travaux publics ou de fournitures publiques, etc..., le contrôleur possède aussi un moyen de vérifier le chiffre d'affaires dans la consultation des bulletins annexes de patente (mod. B) qui font connaître le montant des travaux ou fournitures effectuées, ainsi que des sommes touchées au cours de l'année précédente.

4° *Aspect extérieur.* — Faisons ici une remarque qui a son importance. Au cours de son recensement, le contrôleur doit beaucoup observer l'état extérieur des lieux qui révèle l'importance apparente du commerce. Plus tard, dans son cabinet, lorsqu'il procède à la détermination des bénéfices imposables, soit par l'examen des comptes et bilans, soit, surtout, par l'application d'un coefficient au chiffre d'affaires, il doit pouvoir se remémorer visuellement les lieux. Avec un peu d'habitude, cet agent, au bout de deux ou trois recensements, « voit », de son cabinet, toutes les affaires importantes de sa division, ce qui lui rend d'énormes services.

e) *Contribuables occupant des salariés.* — Au cours de son recensement, le contrôleur est tenu de rechercher les patentables passibles de la « taxe additionnelle pour fonds de garantie des accidents du travail ». Cette taxe (créée par la loi du 9 avril 1898, articles 24 et 25, et celle du 12 avril 1906, articles 1^{er} et 4) consiste en un certain nombre de centimes additionnels à la contribution des patentes (dont la quotité est fixée annuellement suivant les besoins) portant sur la cotisation des seuls patentables qui emploient des salariés à leur service.

Le contrôleur doit donc signaler ceux des patentables qui occupent des salariés. Il le fait par une mention (R. P. I. ou R. P. C.) portée sur le bulletin de recensement et reproduite ensuite sur la matrice.

Ces mentions font connaître au contrôleur le nom de tous les employeurs qui, éventuellement, doivent souscrire spontanément, dans le premier mois de chaque année, la déclaration des salaires versés à leur personnel au cours de l'année précédente (Loi du 31 juillet 1917, art. 26). Au reçu de ces déclarations, le contrôleur procède à un pointage qui lui permet de connaître les employeurs défaillants. Par un lettre de rappel, il met ces derniers en demeure de réparer ou d'expliquer leur omission, dans les conditions que

nous examinerons lorsque nous traiterons du contrôle détaillé de la déclaration.

f) *Cession d'un fonds de commerce.* — C'est au cours de son recensement que le contrôleur note les divers changements qui se sont produits, depuis son dernier passage, dans les titulaires des fonds de commerce.

C'est là, une question très importante qui a une grande répercussion sur l'assiette des impôts sur les revenus. Aussi, insistons-nous quelque peu.

La loi du 17 mars 1909 (relative à la vente et au nantissement des fonds de commerce) décide, dans son article premier, que la vente d'un fonds doit être constatée par un acte authentique ou sous-seing privé enregistré ; que, d'autre part, le privilège du vendeur porte sur les trois éléments dont se compose le fonds de commerce, à savoir :

1° Les éléments incorporels (enseigne, droit au bail, clientèle, propriété industrielle) ;

2° Le matériel ;

3° Les marchandises.

Ces trois éléments forment l'assiette du privilège à la condition qu'ils soient évalués distinctement dans l'acte de vente. A défaut de désignation précise, le privilège ne porte que sur les éléments incorporels du fonds.

Il résulte des dispositions que nous venons de rappeler que le contrôleur trouve au bureau de l'Enregistrement tous les renseignements relatifs aux cessions de fonds, y compris la répartition du prix total de vente entre les trois éléments sus indiqués.

Il est d'ailleurs d'usage de ne répartir le prix qu'entre deux éléments : le fonds proprement dit, qui comprend les éléments incorporels et le matériel, et les marchandises. Le contrôleur relève soigneusement tous ces renseignements, et, avant de parcourir le territoire à recenser, il classe dans leur ordre topographique tous ces extraits de vente de fonds. Arrivé sur les lieux, il ne manque pas d'entrer chez le titulaire actuel du commerce pour s'enquérir des renseignements complémentaires dont il a besoin :

1° Quelle est l'adresse actuelle du cédant ? Tient-il un commerce ? S'est-il retiré des affaires ? etc... ;

2° Quelle était l'adresse précédente du cessionnaire ? Quelle était sa profession ? Exerçait-il déjà un commerce ? Lequel, et, à quelle adresse ? Où avait-il son domicile personnel ? Où a-t-il actuellement son habitation ? etc...

3° Le cessionnaire exerce-t-il la même profession que le cédant, et dans les mêmes conditions ? Quels sont les changements apportés par lui à ce point de vue ? Occupe-t-il des salariés ? Tient-il une comptabilité ? Quel est l'époque de l'exercice commercial ?

4° Les indications figurant sur l'extrait de la vente enregistrée sont-elles bien exactes ? Le prix du bail est-il le même ?

Bref, le contrôleur demande au cessionnaire tous les renseignements qui lui sont nécessaires, non seulement pour l'assiette de la patente, mais aussi — pour ne pas dire surtout — pour l'assiette de l'impôt cédulaire et de l'Impôt général sur le revenu. S'il s'agit d'un nouveau commerçant non familiarisé avec les formalités administratives, le contrôleur en profite pour lui fournir quelques indications relatives aux déclarations à souscrire, soit au début de l'année civile, soit à l'expiration de l'exercice commercial.

Muni de tous ces renseignements, le contrôleur, de retour dans son cabinet, met d'abord au courant le bulletin de recensement. Puis, s'occupant des nouveaux impôts, il rédige deux bulletins de renseignements (mod. n° 7 A), l'un concernant le cédant, l'autre le cessionnaire. Sur chacun de ces bulletins il relève, non seulement les indications contenues dans les extraits de l'Enregistrement, mais aussi tout ce qu'il a appris verbalement à son passage. Ces bulletins servent ensuite à ouvrir un dossier au cessionnaire (où à demander l'envoi du dossier qu'il pourrait posséder ailleurs) et à mettre à jour celui du cédant.

En ce qui concerne le cédant, le bulletin de renseignements permet au contrôleur de vérifier si les prescriptions de l'article 12 de la loi du 30 juin 1923 ont bien été observées. On sait que cet article décide qu'en cas de cession (ou de cessation) d'une entreprise, l'impôt cédulaire dû en raison des bénéfices non encore taxés est immédiatement établi et que le cédant doit, dans un délai de dix jours, faire la déclaration, soit de son bénéfice réel, soit de son chiffre d'affaires. Cette loi étant récente est le plus souvent ignorée des contribuables. Le bulletin de renseignements en question permet au contrôleur de suppléer à cette omission et de mettre immédiatement l'intéressé en demeure de souscrire sa déclaration.

Signalons aussi l'importance qu'il y a, pour le contrôleur, à relever le prix de vente du fonds. Sa comparaison avec le prix d'achat, faite dans les conditions que nous examinerons ultérieurement, fait ressortir, soit un bénéfice, soit une perte. Elle permet en outre — si l'on part de ce principe, pas toujours vrai d'ailleurs, que la progression (ou la dégression) de la valeur d'un fonds est

l'indice d'une progression (ou d'une dégression) corrélative dans les bénéfices annuels — d'apprécier la sincérité des déclarations successives de bénéfice ou de chiffre d'affaires.

Lorsque le prix de vente est important, le contrôleur l'utilise notamment :

1° Pour vérifier les déclarations futures du cédant, relatives à l'impôt général sur le revenu. Ainsi un boulanger vend son fonds 300.000 francs. Lorsque ce prix est encaissé, le contrôleur, sauf justification d'un emploi exceptionnel pas ou peu productif, est fondé à exiger que le revenu annuel de ce capital soit imposé.

2° Pour vérifier les déclarations antérieures du cessionnaire. Celui qui a placé 300.000 francs dans un fonds de boulangerie, par exemple, doit être présumé avoir joui, précédemment, des revenus de ce capital, à moins qu'il l'ait emprunté en totalité ou en partie ou qu'il l'ait reçu à titre gratuit par donation ou héritage, toutes circonstances qu'il est facile au contrôleur de vérifier.

g) *Création d'un commerce.* — Au cours de son recensement, le contrôleur constate l'ouverture de nouveaux commerces. Cette constatation est facile s'il s'agit de professions s'exerçant en boutiques ou magasins, dans des ateliers ou dans des usines. Elle est moins aisée pour les commerces exercés en étage et même dans une seule pièce de l'appartement. Néanmoins, d'autres moyens aidant (registre du commerce, annonces dans les journaux, plaque sur boîte aux lettres ou porte palière), il est assez rare que ces commerces occultes échappent à la perspicacité du contrôleur.

En présence d'une nouvelle entreprise, cet agent se met en rapport avec le commerçant et lui demande tous les renseignements utiles à l'assiette de tous les impôts directs. Il procède d'une façon analogue à celle déjà exposée en ce qui concerne les cessionnaires de fonds de commerce.

h) *Disparition d'un commerce.* — Le contrôleur constate cette disparition au cours de son recensement et tâche d'en connaître les causes. Elle peut être volontaire ou forcée (décès, faillite, liquidation judiciaire). Ces diverses circonstances peuvent influencer sur la fixation du revenu imposable. Le contrôleur recueille en outre tous les renseignements qui lui sont nécessaires, notamment ceux que nous avons énumérés en ce qui concerne le cédant d'un fonds de commerce.

i) *Sociétés commerciales.* — Les renseignements que le contrôleur est obligé de relever, au cours de son recensement, pour l'imposition à la patente des sociétés commerciales, lui sont d'une utilité considérable pour l'assiette des impôts sur les revenus.

Remarquons toutefois que le contrôleur doit trouver soit dans le dossier de la société, soit dans ceux des associés, un extrait de l'acte constitutif relevé à l'Enregistrement. Mais cet extrait peut n'avoir pas encore été rédigé, s'il s'agit par exemple d'une société nouvellement fondée. Dans tous les cas, il est nécessaire de vérifier sur place le contenu de ces extraits.

En ce qui concerne les sociétés de personnes, l'assiette de la patente exige la connaissance des noms, prénoms, et adresses personnelles de tous les associés. Ces renseignements sont, d'autre part, indispensables au contrôleur pour l'assiette de l'impôt cédulaire, puisque d'après l'article de la loi du 30 juin 1923, chacun des associés est personnellement imposé pour la part des bénéfices sociaux correspondant à ses droits dans la société. Ils sont également très utiles pour l'assiette de l'impôt général sur le revenu car ils permettent au contrôleur, qui établit l'impôt cédulaire, de faire toutes notifications utiles à ses collègues qui établissent l'impôt général sur le revenu des associés.

En ce qui concerne les sociétés de capitaux, l'assiette de la patente, établie au nom de la société personne morale, ne fournit pas des renseignements spéciaux. Mais ce fait importe peu au contrôleur qui peut aller glaner dans les dossiers de ces sociétés, tenus par l'Administration de l'Enregistrement pour la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, tous les renseignements qui l'intéressent.

§ 4. — Renseignements fournis par l'assiette des taxes assimilées

Les taxes assimilées aux contributions directes sont, administrativement parlant, des *impôts directs* de quotité perçus au moyen de rôles nominatifs et soumis aux règles ordinaires de recouvrement et de contentieux.

Ces taxes assimilées se distinguaient autrefois des contributions directes proprement dites par deux particularités :

1° Elles ne supportaient pas de centimes additionnels. Elles se percevaient uniquement en principal, soit pour le compte de l'Etat, soit pour celui des départements et des communes, soit enfin au profit d'établissements publics. Ce criterium, peu scientifique d'ailleurs (car aucune raison théorique ou pratique n'empêchait d'établir des centimes additionnels sur ces taxes) disparaît aujourd'hui, puisque notre nouveau système d'impôts directs d'Etat (sauf en ce qui concerne les deux contributions foncières) ne comporte aucun centime additionnel.

2° Seules ces taxes pouvaient entraîner l'application de *pénalités* au préjudice des contribuables qui ne s'étaient pas conformés aux prescriptions légales relatives à la déclaration obligatoire des éléments d'imposition. Les anciennes contributions directes proprement dites ne donnaient jamais lieu à pénalités. Ce criterium disparaît encore aujourd'hui puisque nos nouveaux impôts d'Etat comportent des pénalités diverses.

Le criterium auquel nous devons nous arrêter doit être actuellement recherché dans la nature juridique de ces taxes. Celles-ci sont d'une portée plus restreinte que les impôts directs et ne visent que des éléments spéciaux et des faits déterminés.

Toutefois, malgré leur nom, toutes ne sont cependant pas des taxes au sens technique du mot, c'est-à-dire des droits perçus comme prix d'un service, et il ne faudrait pas se méprendre sur cette terminologie défectueuse.

Tandis que les impôts directs visent soit l'ensemble du revenu d'une personne, soit la totalité d'un revenu particulier, les « taxes assimilées » se rattachent d'une façon plus lointaine à cette notion de revenu particulier ou général. Pour cette raison, l'assiette de la plupart de ces taxes ne fournit au contrôleur que des renseignements négligeables pour le contrôle des déclarations.

Ainsi, il ne retire aucun renseignement nouveau pour lui des taxes qui ne sont que la rémunération du contrôle de l'Etat et dont l'assiette est d'ailleurs confiée à un personnel spécial : droits de vérification des poids et mesures, des alcoomètres et densimètres, droits de visite des pharmacies, droits d'inspection de fabriques et dépôts d'eaux minérales, taxes pour frais de surveillance en vue de la répression des fraudes, etc...

Le contrôleur retire, par contre, des renseignements utiles de l'assiette des taxes qui sont établies en remplacement d'autres

contributions : taxe des biens de mainmorte (perçue en remplacement des droits de mutations), redevance des mines (perçue en remplacement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux). Mais les indices à relever pour le contrôle des déclarations sont surtout fournis par l'assiette des *taxes somptuaires*. Examinons les principales d'entre elles :

1^o *Contribution sur les voitures, chevaux, mules et mulets.* — Cette contribution, créée par la loi du 2 juillet 1862, mise au point par celle du 23 juillet 1872, a pour but de frapper le revenu global d'une personne manifesté par la possession (à titre de propriétaire ou de locataire) :

a) de voitures suspendues destinées au transport des personnes ;

b) de chevaux, mules et mulets servant à atteler les voitures imposables ;

c) de chevaux, mules et mulets de selle.

Ces éléments imposables — surtout lorsqu'ils sont de luxe — constituent en effet, des indices précieux du revenu. Le contrôleur doit les noter sur un bulletin de renseignements, bulletin qui est ensuite inséré dans le dossier individuel.

Jusqu'en 1920, le contrôleur avait aussi, dans ses attributions, l'assiette de la contribution sur les voitures *automobiles*. Il connaissait ainsi tous les possesseurs de ces voitures et, pour chacune d'elles, son affectation, le nombre de places, la puissance en chevaux-vapeur (renseignements fournis par le Service des Mines). La possession d'une automobile était, dans beaucoup de cas, un indice du train de vie et, par conséquent, du revenu des contribuables ; il était indispensable que le contrôleur rédigeât un bulletin de renseignements pour signaler ce fait. La loi du 25 juin 1920 (art. 99) a confié à l'Administration des Contributions indirectes l'assiette et le recouvrement de cette contribution devenue une taxe trimestrielle sur la circulation (et non sur la possession). Le contrôleur n'a donc plus en mains tous les renseignements relatifs à ces voitures. Il doit aller les relever dans les bureaux de la Régie intéressée.

De même la taxe sur les *billards*, qui était dans les attributions du contrôleur, a été confiée à l'Administration des Contributions indirectes par la loi du 31 décembre 1921 (art. 12). La possession d'un billard par un particulier est bien généralement un indice de sa situation de fortune. Le contrôleur a donc à relever auprès de l'Administration précitée le nom de chaque possesseur de billard.

2° *Taxe sur les gardes-chasse.* — Cette taxe, établie par la loi du 30 juillet 1913 (art. 6), frappe les gardes-chasse particuliers commissionnés pour la surveillance de la chasse. Elle est à la charge des personnes par qui les gardes sont commissionnés. Elle est due dans la commune où est située, soit la totalité, soit la majeure partie des propriétés gardées pour le compte de chaque personne ou collectivité de personnes.

Le contrôleur ne manque pas de rédiger un bulletin de renseignements pour toutes les personnes ayant des chasses gardées. C'est un indice digne de figurer dans le dossier individuel.

Si les gardes-chasse sont commissionnés par une seule personne, le renseignement doit toujours être relevé ; s'ils sont commissionnés par quelques personnes, le contrôleur peut établir un bulletin de renseignements pour chacune d'elles ; si, enfin, toute une collectivité (hameau, village, société...) commissionne ces gardes, il n'est pas utile, dans ce cas, de relever le renseignement, car le contrôleur a connaissance, d'autre part, de toutes les personnes ayant un permis de chasse.

3° *Taxe sur les chiens.* — Cette taxe instituée par la loi du 2 mai 1855, et perçue uniquement au profit des communes, frappe les possesseurs de chiens. Les conseils municipaux ont la faculté, d'après la loi du 31 juillet 1920 (art. 14) de classer ces animaux en trois catégories, ayant chacune un tarif spécial :

1^{re} catégorie : Chiens d'agrément ;

2^e catégorie : Chiens servant à la chasse ;

3^e catégorie : Chiens servant à la garde des troupeaux, des habitations, des magasins, etc...

Cette taxe n'est somptuaire qu'en ce qui concerne surtout la première catégorie. Mais il va sans dire que le législateur n'a pas établi cette taxe somptuaire pour frapper les facultés contributives d'une personne ; la possession d'un chien, même de luxe, est à la portée des bourses modestes. Le législateur semble plutôt avoir eu pour but d'établir un tarif prohibitif pour les éléments de la première catégorie. Au point de vue de l'impôt général sur le revenu, le rôle de la taxe des chiens ne fournit en somme rien d'intéressant au contrôleur, sauf pour les contribuables qui possèdent de véritables meutes, ou encore pour ceux qui font le commerce rémunérateur des chiens de race (car sont imposables à la taxe, même les animaux destinés au commerce). Dans ces cas

exceptionnels, les renseignements précis ne manquent pas d'être relevés.

4° *Taxes de remplacement des droits d'octroi* (loi du 29 décembre 1897). — Les taxes directes perçues pour le compte des communes et dont la création nécessite l'approbation législative, sont généralement établies par le contrôleur des Contributions directes (les Communes peuvent cependant en confier l'assiette à des agents municipaux) qui profite soit de son recensement annuel, soit d'autres travaux ordinaires pour arrêter les bases d'imposition. La plupart de ces taxes, notamment parmi les plus usitées, ne lui fournissent pas de renseignements nouveaux. Ainsi, ni la taxe sur le revenu net des propriétés bâties et des propriétés non bâties, ni la taxe sur la valeur vénale des immeubles, ni la taxe sur la valeur locative des locaux commerciaux, ni la taxe sur les loyers d'habitation ne lui procurent des éléments de contrôle qu'il ne possède déjà. Mais quelques villes ont des taxes uniquement basées sur des éléments somptuaires ou réputés tels, notamment sur les pianos. Dans ces cas, le contrôleur apprécie le degré d'utilité que présente, pour le contrôle des déclarations de revenu, la présence, dans le dossier, d'un bulletin de renseignements relatant ces éléments imposables.

Taxe des prestations. — Cette taxe, qui est destinée à subvenir à l'entretien des chemins vicinaux et dont la particularité est de pouvoir être acquittée en argent ou en nature (dernier vestige de la corvée de l'ancien régime) au gré du contribuable, a été créée par la loi du 21 mai 1836 dont l'article 3 s'exprime ainsi :

« Tout habitant, chef de famille ou d'établissement, à titre de propriétaire, de régisseur, de fermier ou de colon partiaire, porté au rôle des contributions directes, pourra être appelé à fournir chaque année une prestation de trois jours :

1° Pour sa personne et pour chaque individu mâle, valide, âgé de 18 ans au moins et de 60 ans au plus, membre ou serviteur de la famille et résidant dans la commune ;

2° Pour chacune des charrettes ou voitures attelées et, en outre, pour chacune des bêtes de somme, de trait, de selle, au service de la famille ou de l'établissement dans la commune. »

La loi du 10 juillet 1901, art. 75, a étendu la taxe aux voitures automobiles ainsi qu'aux tracteurs et aux voitures attelées à ces tracteurs.

La matrice de la taxe des prestations est révisée chaque année

par le contrôleur dans sa tournée générale, en présence des répartiteurs.

Cette matrice est intéressante à consulter pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu des fermiers et exploitants agricoles, car elle fait connaître les principaux éléments de production qu'emploie l'exploitant.

Tels sont les principaux renseignements que le contrôleur tire des documents de service qu'il détient.

SECTION III

Renseignements que le Contrôleur va rechercher dans les diverses administrations publiques

§ I. — Du droit de communication de l'Administration des Contributions directes

Le contrôleur ne possède, dans ses documents de service, qu'une partie des renseignements concernant la situation, en capital ou en revenu, des contribuables. Les autres renseignements de cet ordre sont épars dans les diverses administrations publiques. Ces administrations, qui vivent normalement du produit de l'impôt; sont directement intéressées à ce que celui-ci produise son rendement maximum. Il était donc logique qu'on leur demandât de signaler à l'Administration des Contributions directes les faits parvenus à leur connaissance et susceptibles de faciliter l'assiette exacte de l'impôt. On eût donc pu, très légitimement, les obliger à recueillir et transmettre spontanément ces renseignements. On n'est pas encore allé jusque là. Pour l'instant, ce sont les

fonctionnaires des Contributions directes qui doivent aller rechercher ces renseignements dans les divers services publics.

Il semble bien que des progrès soient encore à réaliser dans l'organisation technique de cette sorte de collaboration des diverses Administrations publiques en vue d'un rendement maximum de l'impôt. Mais ce n'est là, en somme, qu'une question d'importance subsidiaire. L'essentiel était de poser le principe de cette collaboration et d'en fixer l'étendue. C'est ce que le législateur a fait, d'abord par l'article 55 de la loi du 31 juillet 1917, ensuite par l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920.

LOI DU 31 JUILLET 1917, ARTICLE 55.

Cet article est ainsi conçu :

« Pour l'établissement des divers impôts portant sur les revenus, l'Administration des Contributions directes a le droit d'obtenir de tous les services publics communication des renseignements recueillis par ceux-ci en vertu des lois existantes. »

Ce texte confère nettement au Service des contributions directes, et sans restriction aucune, le *droit de communication*.

Malgré sa concision — et peut-être à cause d'elle — cet article présentait deux lacunes :

1° Il ne précisait pas ce qu'il fallait entendre par « services publics » ;

2° Il ne déliait pas expressément du secret professionnel les agents de certaines administrations qui, responsables pénalement de la violation de ce secret, hésitaient à laisser prendre communication de leurs documents confidentiels.

Ces deux lacunes ont été réparées par l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920.

LOI DU 31 JUILLET 1920, ARTICLE 31.

Le premier aliéna de cet article s'exprime ainsi :

« En aucun cas les Administrations de l'Etat, des départements et des communes, ainsi que les entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les départements et les communes, ne pourront opposer le secret professionnel aux agents de l'Administration des

Finances ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint qui, pour établir les impôts institués par les lois existantes, leur demanderont communication des documents de service qu'elles détiennent. »

Ce texte donne, en somme, un droit de communication illimité aux agents qu'il désigne. Par cela, il se suffit à lui-même et n'exige aucun commentaire particulier.

Le deuxième alinéa du même article fixe, en ces termes, un point particulier :

« Dans le cas d'information ouverte par l'autorité judiciaire, celle-ci devra donner connaissance à l'Administration des Finances de toute indication qu'elle pourrait recueillir au cours de la procédure et de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale, ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt. »

Cette disposition méritait d'être signalée car elle est déroga-toire au droit commun en ce qu'elle attribue un rôle actif à l'autorité judiciaire. C'est cette autorité qui, spontanément et dans le cas visé, doit faire parvenir à « l'Administration des Finances » les communications de l'espèce. Pour pallier à tout oubli fort vraisemblable, la circulaire du 14 février 1921 (n° 1353) décide que « le cas échéant, MM. les Chefs de Service (Directeurs des Contributions directes de chaque département) ne devront pas hésiter à provoquer eux-mêmes cette communication lorsqu'ils auront connaissance d'instances à l'occasion desquelles l'autorité judiciaire aurait été à même de recueillir des renseignements intéressants pour l'établissement de l'impôt. »

§ 2. — Des recherches à effectuer à l'aide des documents détenus par les Administrations publiques

D'une façon générale, on peut dire que toutes les Administrations, tous les Établissements, tous les Bureaux publics, détiennent des renseignements utiles pour la vérification des déclarations relatives aux impôts sur les revenus. Nous n'essayerons donc pas de donner, de ces services publics, une liste complète. Nous nous bornerons à indiquer ci-après les principaux d'entre eux dans lesquels les agents de l'Administration des Contributions

directes doivent effectuer annuellement des recherches qui, dans les grandes villes sont confiées à un personnel spécial.

Nous nous plaçons dans le cas d'une ville importante, Lyon, par exemple.

PRINCIPAUX SERVICES PUBLICS DÉTENTEURS DE RENSEIGNEMENTS UTILES.

Mairie Centrale ;	Contributions indirectes ;
Mairies d'Arrondissements municipaux ;	Magasins généraux ;
Recette Municipale ;	Douanes (Direction et Entrepôt) ;
Voirie Municipale ;	Direction des Postes et Télégraphes ;
Inspection des Halles et marchés ;	Bureaux de recettes des Postes et Télégraphes ;
Inspection des Voitures publiques ;	Inspection des Eaux et Forêts ;
Abattoirs ;	Inspection d'académie ;
Marché aux bestiaux ;	Etablissements d'instruction : universités, lycées, écoles normales, etc... ;
Hospices et Hôpitaux civils ;	Gendarmerie ;
Préfecture ;	Prisons ;
Commissariats de police et bureau de la Sûreté ;	Intendances et Sous-intendances ;
Ponts-et-Chaussées (services ordinaire et spéciaux) ;	Corps de troupe ;
Voirie ;	Etablissements militaires de toute nature ;
Bureau de navigation ;	Mont-de-Piété ;
Mines et appareils à vapeur ;	Condition des soies ;
Inspection des fabriques de margarine ;	Chemins de fer et tramways ;
Manufacture des tabacs ;	Greffe de la Cour d'Appel ;
Trésorerie ;	Greffe du Tribunal civil ;
Perceptions ;	Greffe des Justices de Paix ;
Recette des amendes ;	Greffe du Tribunal de commerce ;
Direction des Contributions indirectes ;	Greffe du Conseil de Prud'hommes ;
Entrepôt des tabacs ;	Bourse et Chambre de commerce ;
Contrôle des Contributions indirectes ;	Enregistrement ;
Services et bureaux divers des	Conservation des hypothèques.

RENSEIGNEMENTS A RECUEILLIR DANS CES SERVICES (*Renvoi*).

Nous sortirions du cadre restreint de cet ouvrage si nous tentions d'énumérer, même succinctement, les documents possédés par les Services que nous venons de citer et dont la consultation présente quelque intérêt pour le contrôleur. A plus forte raison nous ne pouvons indiquer les renseignements à recueillir sur cha-

cun de ces documents. Au surplus, ce travail a déjà été fait par la Direction générale des Contributions directes qui a publié, à ce sujet, un certain nombre de circulaires et instructions dont les deux principales sont :

1° La « liste, par ordre alphabétique, des Administrations, Etablissements, Bureaux, etc., où des recherches peuvent être effectuées pour l'assiette de l'impôt ». Cette liste date du 3 novembre 1894 ; elle a été établie pour l'établissement des anciennes contributions, principalement de la patente. Ses indications sont encore exactes dans leur ensemble et peuvent être utilement étendues à l'assiette des nouveaux impôts.

2° La « Notice sur les recherches à effectuer en vue de l'assiette des impôts directs à l'aide des documents détenus par les Administrations publiques » du 10 mai 1921. Cette notice, actuellement en cours de publication, donne, pour chacune des principales Administrations publiques, des renseignements fort intéressants sur leurs attributions, leur organisation, la description des principaux documents qu'elles possèdent, l'utilisation de ces documents pour l'assiette des impôts directs (méthodes de recherches, renseignements à recueillir). Au moment où nous écrivons, trois fascicules de cette notice ont paru qui concernent respectivement les Administrations de l'Enregistrement, des Contributions indirectes, des Douanes. Nous ne saurions mieux faire que de nous référer à ces fascicules, si utiles aux contrôleurs (1).

(1) On se reportera aussi, en ce qui concerne les recherches à effectuer dans les bureaux de poste, à la circulaire du 4 août 1922, n° 1389, qui présente, en annexe, un tableau descriptif des documents à consulter dans ces bureaux.

SECTION IV

Renseignements que le Contrôleur puise chez d'autres contribuables dans l'exercice de ses fonctions

Un certain nombre de renseignements importants destinés à la vérification des déclarations d'un contribuable peuvent être fournis par la vérification des déclarations d'un autre contribuable en relations d'affaires avec le premier ou dont les patrimoines se doivent des prestations unilatérales ou réciproques.

Nous allons examiner succinctement les trois sources principales où les renseignements de cette nature sont puisés, à savoir :

- 1° Les déclarations relatives à l'impôt général sur le revenu ,
- 2° Les déclarations des sociétés commerciales ;
- 3° Les vérifications comptables.

1° RENSEIGNEMENTS PUISÉS DANS LES DÉCLARATIONS RELATIVES A L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU.

Les contribuables sont autorisés à déduire, au § V de leur déclaration, les intérêts des dettes contractées ou arrérages de rentes payés à titre obligatoire (loi du 15 juillet 1914, art. 10). En vertu de l'article 3 du décret du 17 janvier 1917, ils sont tenus, pour bénéficier de cette déduction, d'indiquer le *nom et le domicile du créancier*, la nature ainsi que la date du titre constatant la créance et, s'il y a lieu, le nom et la résidence de l'officier public qui a dressé l'acte, ou la juridiction dont émane le jugement ; enfin le chiffre des intérêts ou arrérages annuels.

Ces renseignements permettent au contrôleur, d'abord de vérifier la réalité des charges dont le déclarant demande la déduction ensuite de connaître la personne qui reçoit ces intérêts. Dans la déclaration de cette dernière personne, le contrôleur doit trouver ces sommes, en revenus. Un bulletin de renseignements est donc créé au nom du bénéficiaire.

Ce bulletin va rejoindre le dossier individuel de cette dernière

personne et permet au contrôleur de vérifier si la déclaration souscrite mentionne bien la somme reçue.

2° RENSEIGNEMENTS PUISÉS DANS LES DÉCLARATIONS DE BÉNÉFICES DES SOCIÉTÉS COMMERCIALES.

Le contrôleur qui établit l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux d'une société en nom collectif doit nécessairement connaître la répartition du bénéfice total de la société entre les divers associés, puisque la loi du 30 juin 1923 (art. 11) stipule que chaque associé est imposé, pour sa part, à cet impôt. Pour chacun d'eux, le contrôleur établit un bulletin de renseignements sur lequel il mentionne sa part respective dans les résultats de l'entreprise et envoie ce bulletin au contrôleur du lieu du domicile compétent pour établir l'impôt général sur le revenu.

De même, dans les dossiers des sociétés par actions, le contrôleur relève les allocations diverses et tantièmes attribués aux membres des conseils d'administration, renseignements qui sont précieux pour la vérification des déclarations relatives à l'impôt général sur le revenu souscrites par les intéressés.

3° RENSEIGNEMENTS EXTRAITS DES VÉRIFICATIONS COMPTABLES.

Lorsque le contrôleur vérifie la comptabilité d'un commerçant il trouve, soit dans cette comptabilité, soit dans les pièces justificatives qui doivent obligatoirement lui être communiquées, une foule de renseignements se rapportant aux personnes avec lesquelles ce commerçant est en rapport d'affaires : fournisseurs, clients, banquiers, hommes d'affaires, intermédiaires divers, etc... Lorsque nous traiterons du contrôle des bénéfices commerciaux et celui des bénéfices des professions non commerciales, nous verrons que le contrôleur a le droit de prendre note de tous ces renseignements et de les utiliser pour la vérification des déclarations de ces diverses personnes.

SECTION V

Renseignements que le Contrôleur se procure par des moyens divers

Les renseignements que nous avons étudiés dans les sections précédentes avaient pour base des données précises tirées de documents véritables. Ils constituaient ce que le législateur de 1914 appelait des « éléments certains ».

Depuis la loi du 30 décembre 1916, nous savons que le contrôleur n'est plus tenu de n'utiliser que ces éléments certains. Il peut, maintenant, sortir du cadre restreint qui lui était primitivement assigné et la nature des renseignements qu'il doit accumuler dans les dossiers individuels est laissée à son entière appréciation. Il note tout ce qu'il apprend concernant les ressources d'un contribuable, sous réserve de vérifier d'abord la réalité de ces renseignements et de ne les utiliser ensuite qu'avec circonspection si leur degré de force probante est incertain.

Quels sont ces renseignements ?

Nous ne saurions en donner une énumération qui serait inévitablement incomplète. Ce sont, d'une façon très générale, tous les renseignements, non énumérés précédemment, qui parviennent à la connaissance du contrôleur par les moyens les plus divers.

Ainsi la lecture des journaux d'annonces (surtout des journaux locaux), des affiches apposées sur les murs, des réclames, des prospectus distribués, etc., révèle au contrôleur une foule de faits très intéressants pour lui, notamment le nom et l'adresse de certaines personnes se livrant à des opérations non commerciales et qui proposent leurs services au public : professeurs de piano, de danse, de langues vivantes exerçant à domicile et donnant des leçons particulières ; comptables ambulants, cartomanciennes, agents d'affaires, etc...

Toutes ces personnes, dont la plupart ne sont pas recensées pour la patente et échappent à la formalité de l'immatriculation sur le registre du commerce, seraient, pour la plupart, ignorées

du contrôleur, si celui-ci n'employait tous les moyens en son pouvoir pour les découvrir.

De même au cours de son recensement le contrôleur recueille verbalement une multitude de renseignements dont il prend note et qui lui sont ensuite d'un grand secours. Ces renseignements lui sont fournis en général par le contribuable lui-même, mieux qualifié que quiconque pour renseigner le contrôleur.

Si cependant cet agent ne peut pas obtenir du contribuable intéressé les renseignements qui lui sont indispensables, *peut-il les demander à une tierce personne ?* Dans l'affirmative, cette tierce personne est-elle tenue de les fournir ?

Il faut ici établir une distinction :

1° Le contrôleur, investi du secret professionnel, ne doit pas poser à une personne des questions d'ordre confidentiel relatives à la situation de fortune et de revenu d'une autre personne. La personne interrogée peut et doit s'abstenir de répondre. Seul l'intéressé peut être mis en demeure de fournir les indications indispensables, sous peine de taxation d'office.

2° Mais aucun texte n'interdit au contrôleur de se renseigner auprès de tierces personnes lorsqu'il s'agit d'indications non confidentielles. Ainsi, nous estimons qu'en cas de départ d'un locataire, le contrôleur est fondé à demander aux voisins, en l'absence de l'intéressé, le nom du nouveau locataire et l'adresse actuelle de l'ancien. Ces voisins ne sont évidemment pas tenus de répondre. Mais la question n'en est pas moins permise, à notre avis.

En fait, dans les grandes villes, le contrôleur dans sa tournée de recensement recueille les renseignements de cette deuxième catégorie principalement auprès des concierges. A un député qui lui demandait si le contrôleur avait le droit d'interroger les concierges, le Ministre des Finances a répondu :

« Les agents des contributions directes étant appelés, pour l'établissement de la contribution personnelle-mobilière, à rechercher les occupants de locaux à usage d'habitation, il a été constamment admis qu'ils pouvaient se renseigner à ce sujet auprès des concierges. Aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à ces derniers l'obligation de répondre aux questions qui peuvent leur être ainsi posées, mais, dès l'instant qu'il ne s'agit pas de renseignements d'ordre confidentiel, tels que ceux qui concerneraient la situation de fortune des intéressés, il n'apparaît pas qu'il y ait pour les concierges des inconvénients à les fournir » (Rép. min. n° 15.461, J. O. du 29 décembre 1922).

Pratiquement le contrôleur se présente chez le concierge muni de son bulletin de recensement et fait l'appel des locataires qui y sont inscrits. Le rôle bénévole du concierge se borne à signaler les modifications à effectuer sur la liste des locataires. C'est tout ce que le contrôleur désire et il est bien certain qu'il n'y a là rien de répréhensible. Les mêmes renseignements sont demandés par d'autres personnes moins qualifiées : employés des annuaires, employés de la mairie (pour mise à jour des listes électorales et pour le dénombrement de la population). On ne voit pas pourquoi le contrôleur qui, lui, est assermenté, ne pourrait pas solliciter des renseignements du même ordre. Les concierges sont, d'ailleurs, les préposés des propriétaires et, au cas où ils se refuseraient à donner le nom des occupants, les propriétaires pourraient en être requis par certains moyens détournés, mais légaux.

D'une façon générale, nous dirons donc que le contrôleur peut interroger les tiers pour l'assiette des anciens impôts basés sur la constatation des signes extérieurs. Mais il ne saurait le faire pour obtenir des renseignements relatifs à la fixation des bases des impôts sur les revenus, ces renseignements étant confidentiels. Ce serait provoquer la délation et sa conscience le lui interdit.

LE CONTRÔLEUR DOIT-IL UTILISER LES RENSEIGNEMENTS QUI LUI SONT FOURNIS SPONTANÉMENT PAR DÉNONCIATION ?

Si la conscience du contrôleur lui interdit de provoquer la délation, il n'apparaît pas qu'elle doive lui interdire de prendre connaissance des renseignements fournis par la délation lorsque celle-ci se manifeste spontanément.

Il arrive fréquemment que le contrôleur trouve, dans son courrier, des lettres, signées ou non, par lesquelles des correspondants bénévoles croient devoir lui signaler tels ou tels faits délictueux, fiscalement parlant, et accomplis par une tierce personne.

Le contrôleur doit-il tenir compte des dénonciations de ce genre ?

Nous estimons qu'il n'y a pas de doute lorsque le dénonciateur fait connaître son identité. Certes, d'une façon générale, ce personnage n'est pas intéressant, car le mobile de son initiative par trop zélée n'est souvent pas respectable : haine, envie, jalousie, vengeance, etc... Mais le contrôleur doit, nous semble-t-il, examiner l'affaire objectivement : il reçoit d'une personne qui se

fait connaître et qui, de ce fait, endosse la responsabilité de ce qu'elle avance, des renseignements concernant les agissements d'une autre personne dans ses rapports avec les agents des Finances. Il ne nous paraît pas que le contrôleur doive systématiquement se dessaisir de ces renseignements s'ils présentent un intérêt pour l'accomplissement de sa fonction. Mais il ne doit les retenir qu'à titre d'indication, les utiliser avec prudence et après en avoir vérifié la certitude.

Lorsque, au contraire, le dénonciateur se réfugie sous l'anonymat, la question est plus délicate. Tout d'abord, le contrôleur est tenté de déchirer la lettre et de n'en tenir aucun compte ; il le fait généralement lorsque le cas est bénin. Mais si on lui signale des manœuvres frauduleuses, la tenue d'une double comptabilité, l'existence de pièces fausses, des ouvertures de comptes à des prête-noms, etc... nous estimons alors que le devoir du contrôleur est de retenir ces indications et de les vérifier à la première occasion.

CONCLUSION DU CHAPITRE

Tels sont les principaux renseignements, destinés au contrôle des déclarations, que le contrôleur tire des sources les plus diverses.

Leur simple exposé suffit à montrer leur degré variable de force probante. Quelques-uns sont des éléments certains, susceptibles de faire preuve ; d'autres sont des éléments probables, entraînant une présomption simple ; d'autres enfin sont des éléments possibles, destinés uniquement à indiquer au contrôleur de quel côté il doit plus particulièrement diriger ses investigations.

Pris isolément, ces renseignements ont souvent peu d'importance. Mais, accumulés dans le dossier individuel, ils acquièrent une puissance suffisante pour faire naître une conviction profonde

sur l'importance des revenus particuliers et du revenu global de l'intéressé. L'art du contrôleur consiste à choisir judicieusement tous ces indices, à les réunir, à interpréter leur ensemble. Ces opérations essentielles, mais préliminaires, étant effectuées, il peut alors se livrer à la vérification détaillée ainsi qu'à la vérification d'ensemble de la déclaration. Mais avant d'aborder l'étude de ces deux procédés parallèles de contrôle, nous devons étudier d'abord le mécanisme de la vérification contradictoire des déclarations. C'est là l'objet du chapitre qui suit.

CHAPITRE V

Vérification contradictoire des déclarations

Généralités

Pendant que le contribuable rédige à son domicile la déclaration détaillée de son revenu global, le contrôleur, dans ses tournées ou dans son cabinet, réunit de son côté les éléments qui lui serviront à vérifier cette déclaration. La confrontation de ces éléments et de la déclaration souscrite constitue ensuite l'opération que l'on peut désigner sous le nom de *vérification non contradictoire*, car elle est effectuée unilatéralement par le contrôleur seul.

Cette vérification non contradictoire suffit lorsque la déclaration du contribuable, parfaitement claire et complète en la forme, correspond, quant au fond, aux renseignements insérés dans le dossier.

Mais il arrive très souvent que ces conditions de fond ou de forme font défaut :

a) *Conditions de forme.* — L'expérience prouve que, malgré la clarté de la formule de déclaration, nombre de contribuables éprouvent quelque difficulté à la remplir convenablement. Ils omettent, par exemple, des mentions essentielles : nom, adresse, ou montant des revenus ; ils déclarent leur chiffre d'affaires sur

la colonne « bénéfice net » ou inversement ; ils confondent les catégories de revenus, mettent des centimes sans virgule, ou simplement écrivent des chiffres illisibles, etc... Bref, ainsi présentée la déclaration n'est pas utilisable par le contrôleur.

b) *Conditions de fond.* — La déclaration peut être parfaitement régulière et intelligible en la forme, mais présenter de grosses lacunes quant au fond. Le contrôleur est amené à soupçonner ces lacunes lorsque les données de la déclaration du contribuable ne sont pas corroborées par les éléments d'information qu'il possède dans le dossier individuel. C'est là un cas très fréquent dans la pratique, qui montre l'utilité d'un dossier bien constitué et bien fourni en renseignements. Le contribuable semble ignorer encore que tous les actes importants de sa vie juridique sont notés dans son dossier et qu'il ne peut échapper aux conséquences fiscales qui en résultent.

Qu'il s'agisse d'obscurités de forme ou de discordances de fond, le contrôleur ne peut tirer la chose au clair qu'avec le concours de l'intéressé lui-même.

C'est ici qu'apparaît le deuxième procédé de vérification que nous pouvons appeler, par opposition au premier, le procédé de *vérification contradictoire*.

Le texte primitif de la loi du 15 juillet 1914 n'obligeait pas le contribuable à apporter son concours au contrôleur, ce qui se concevait puisque la déclaration elle-même était alors facultative. La loi du 30 décembre 1916 (article 5) qui a institué la déclaration obligatoire, a été logique en établissant son corollaire indispensable qui consiste, pour le contribuable, à prêter obligatoirement, dans une certaine mesure, son concours à la vérification de sa propre déclaration quand il en est requis par le contrôleur. La formule nouvelle de l'article 16 : « Les contribuables passibles de l'impôt *sont* tenus de souscrire une déclaration... » serait vaine si cette obligation était satisfaite par l'envoi d'une déclaration inintelligible en la forme et au fond.

Aussi, pour déjouer pareille manœuvre, la loi du 30 décembre 1916, modifiant l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914, a institué le contrôle contradictoire. Le premier alinéa de cet article 17 modifié est ainsi conçu :

« Le contrôleur vérifie les déclarations. Il peut demander au contribuable des *éclaircissements*. Il a le droit de rectifier les déclarations ; mais, dans ce cas, il adresse au contribuable, avant

d'établir la matrice du rôle, l'indication des éléments qui serviront de base à son imposition, l'invite à se faire entendre ou à faire parvenir son acceptation ou ses *observations* et à fournir, s'il y a lieu, les *justifications* utiles au sujet des déductions qu'il demande par application des articles 10, 12 et 15. Si le désaccord persiste, le contribuable conserve le droit de réclamer par la voie contentieuse, après la publication du rôle. »

Dans ce texte, trois termes ont une portée considérable ; ce sont les mots : *éclaircissements*, *observations* et *justifications*. Si nous les rangeons dans un ordre décroissant, nous dirons que le contrôleur :

- 1° Peut *exiger*, dans certains cas, des *justifications* ;
- 2° Peut *demande*r, toujours, des *éclaircissements* ;
- 3° Peut *inviter* à présenter des *observations* sur un rehaussement qu'il se propose d'effectuer.

Nous allons examiner successivement ces trois éventualités dans les trois sections de ce chapitre.

SECTION I

La demande de justifications

CARACTÈRE EXCEPTIONNEL DE CETTE DEMANDE.

Demander au contribuable une « justification » c'est lui demander la *preuve* d'un certain fait qu'il avance.

Les faits pour lesquels la demande de justifications est autorisée, sont déterminés par la loi, d'une façon limitative. Ils se rapportent aux *déductions* que le contribuable demande « par application des articles 10, 12 et 15 » (article 17 de la loi du 15 juillet 1914).

Ces déductions sont de deux ordres différents :

- 1° Les déductions relatives aux charges qui forment l'objet des paragraphes V, VI et VII de la formule de déclaration et qui sont énumérées dans l'article 10 de la loi. Ces charges sont :

a) Les intérêts des emprunts et dettes, les arrérages de rentes payées à titre obligatoire ;

b) Les impôts directs et taxes assimilées ;

c) Les pertes résultant d'un déficit d'exploitation.

2° Les déductions relatives à la situation et aux charges de famille (article 12 et 15), déductions qui sont demandées dans le paragraphe II de la formule, modèle N° 1, et dans la formule spéciale, modèle N° 1 bis.

La demande de justifications, qui n'est admise que pour les faits limitativement énumérés ci-dessus, constitue une dérogation au droit commun. Elle n'est pas la règle, mais l'exception.

JUSTIFICATION DE CETTE DÉROGATION.

Cette dérogation a une portée pratique considérable puisqu'elle aboutit, en fait, à déplacer partiellement le fardeau de la preuve.

Le principe général, nous le savons, est que la déclaration régulièrement souscrite fait foi jusqu'à preuve du contraire. Une présomption de sincérité l'enveloppe. C'est l'Administration qui, le cas échéant, doit justifier tout rehaussement qu'elle opère en apportant la preuve que le chiffre déclaré était atténué (article 17, in fine).

Dans les cas qui nous occupent (cas visés par les paragraphes V, VI et VII de la déclaration) la preuve de ce que le contribuable déclare incombe exceptionnellement non à l'Administration, mais au contribuable lui-même. Ce dernier lorsqu'il en est requis par le contrôleur doit fournir des *justifications* ; en d'autres termes, il doit prouver, pièces en mains, la véracité des faits qu'il avance. Les rôles sont renversés.

Pourquoi cela ? On comprend difficilement, a priori, qu'entre les divers paragraphes de la déclaration il soit fait comme une sorte de hiérarchisation, les uns méritant des justifications, les autres seulement des éclaircissements.

La raison doit en être cherchée, croyons-nous, dans la nature des faits invoqués dans les paragraphes autorisant une demande de justifications.

Dans l'ensemble de la déclaration, nous discernons en effet deux parties de nature différente : la première constituée par le paragraphe IV, est celle dans laquelle le contribuable déclare tous les revenus nets provenant de sources diverses. C'est la partie constructive de sa déclaration ; c'est, en revenu, son actif. La

deuxième, constituée par les paragraphes V, VI et VII; est la partie destructive ; elle est, en revenu toujours, son passif.

Or, pour la vérification de l'actif, le contrôleur n'est pas désarmé : la loi relative aux impôts cédulaires lui fournit un certain nombre de moyens efficaces pour découvrir les dissimulations. Pour la vérification du passif affectant l'ensemble du revenu global, le contrôleur eût été désarmé si la loi ne lui eût pas accordé le droit de demander des justifications. Et ce droit était nécessaire, l'expérience démontrant que les fraudes sont faites non seulement par atténuation de l'actif, mais aussi par exagération du passif.

CARACTÈRE FACULTATIF, POUR LE CONTRÔLEUR, DE LA DEMANDE DE JUSTIFICATIONS.

Le contrôleur invite le contribuable « à fournir, *s'il y a lieu*, les justifications utiles au sujet des déductions qu'il demande... » dit l'article 17 précité. Le soin de décider s'il est nécessaire de mettre le contribuable en demeure de fournir des justifications est donc laissé à l'entière appréciation du contrôleur. Lorsque la déclaration renferme des renseignements suffisamment précis et dont l'authenticité ne semble pas douteuse, le contrôleur s'en tient à l'affirmation du contribuable. Mais, lorsque les données de la déclaration paraissent suspectes ou insuffisamment probantes, il est indispensable que le contrôleur demande soit des précisions, soit des justifications.

OBLIGATION POUR LE CONTRIBUABLE DE FOURNIR LES JUSTIFICATIONS QUI LUI SONT DEMANDÉES.

Au droit, pour le contrôleur, de demander des justifications correspond nécessairement, pour le contribuable, l'obligation de fournir ces justifications.

Il doit les fournir dans le délai qui lui est imparti par le contrôleur. Ce délai n'est pas fixé par la loi, mais il y a lieu de décider que, par analogie avec ce qui est stipulé pour la demande d'éclaircissements, le *délai ne peut être inférieur à quinze jours* (décret du 17 janvier 1917, article 9, 3° alinéa). Ainsi le contribuable a le temps matériel de réunir les justifications nécessaires. Si le délai ne lui suffisait pas, il devrait immédiatement en pré-

venir le contrôleur et lui indiquer l'époque approximative qui lui conviendrait pour fournir sa réponse. Le contrôleur, sauf au cas où il constaterait que c'est là une manœuvre dilatoire, ou encore au cas où l'émission du rôle serait urgente, ne refuserait pas ce délai supplémentaire.

SANCTIONS.

Lorsque le contribuable ne répond pas à la demande de justifications, deux sanctions superposées peuvent éventuellement lui être appliquées :

1° La première sanction consiste dans l'annulation pure et simple de la déduction invoquée. Le contrôleur, à défaut de justifications, fixe les bases de l'impôt sans tenir compte de cette déduction (voir I. article 191), sauf recours de l'intéressé devant la juridiction contentieuse, après la publication du rôle.

Au défaut de réponse, il faut d'ailleurs assimiler le cas où la réponse est évasive, ce qui est fréquent dans la pratique. Plutôt que de capituler en ne répondant pas, le contribuable, dont la sincérité est en défaut, cherche des échappatoires, il tergiverse et fournit une réponse moins que satisfaisante. Le contrôleur, qui connaît la psychologie du contribuable, n'est pas dupe de cette réponse. S'il est nécessaire, il demande à nouveau des précisions ou convoque le contribuable pour une discussion verbale. Lorsque, enfin, il a la certitude que le déclarant ne peut fournir aucune preuve, il passe outre et supprime la déduction. Si, après la publication du rôle, une réclamation est introduite, le Conseil de Préfecture, jugeant au fond, apprécie si la réponse du contribuable comportait ou non des justifications véritables.

2° La deuxième sanction consiste dans l'application du quintuple droit en sus sur la partie du revenu que le contribuable a essayé, par le moyen de déductions imaginaires, de soustraire à l'impôt.

Cette deuxième sanction, prévue par le deuxième alinéa de l'article 18 (modifié par l'article 2 de la loi du 31 juillet 1920) de la loi du 15 juillet 1914 ne s'applique pas si le contribuable établit sa bonne foi.

De même, nous estimons qu'elle ne s'applique pas si les déductions abusives se rapportent à la situation et aux charges de famille. Ainsi un contribuable veuf continue à s'inscrire comme marié, ou bien il continue à porter à sa charge un enfant

décédé, etc... Le résultat final de ces allégations mensongères est le même que celui produit par une dissimulation de revenu : le Trésor est frustré d'une partie de ses droits. Les charges de famille font en effet obtenir au contribuable d'abord un abattement de revenu, ensuite une réduction sur le montant de l'impôt. Ces deux avantages conjugués atteignent une grande importance, surtout pour les gros revenus. Aussi tentent-ils les fraudeurs et le contrôleur doit redoubler de vigilance dans la vérification de la formule spéciale (modèle n° 1 bis) sur laquelle sont mentionnées les personnes réputées à la charge du contribuable.

Et le contribuable use d'autant plus facilement de cette fraude qu'elle n'a pas de sanction, sinon la suppression pure et simple de la déduction abusive. Le contribuable de mauvaise foi tente le coup. Il n'a rien à redouter car sa chance de gain n'a pas de contre-partie malheureuse.

C'est à la foi injuste et immoral. Mais nous ne croyons pas que le contrôleur puisse, dans ce cas, appliquer la sanction du quintuple droit qui n'est justifiée qu'au cas où le contribuable « *n'a déclaré qu'un revenu insuffisant* ». (L. art. 18) : Cette disposition est d'interprétation stricte. Or, le revenu déclaré par le contribuable est bien exact, par hypothèse. La majoration n'est donc pas encourue.

EXTENSION DES CAS POUR LESQUELS DES JUSTIFICATIONS PEUVENT ETRE DEMANDÉES.

Nous savons que, dans la déclaration relative à l'Impôt général sur le Revenu, l'indication détaillée des revenus est obligatoire et qu'à chacun de ces revenus correspond un impôt cédulaire spécial. Généralement, le chiffre qui sert de base à l'impôt cédulaire est celui qui est retenu comme élément du revenu global. Cette analogie est d'autant plus fréquente que l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 (modifié par l'article premier de la loi du 23 février 1917) décide qu'en « ce qui concerne les revenus soumis à un impôt spécial établi par voie de rôles, le contribuable a la faculté de les évaluer *d'après les règles fixées pour l'assiette de l'impôt spécial*. »

Cette disposition permet de transplanter, dans l'établissement de l'Impôt général sur le Revenu, les règles d'assiette établies spécialement pour les impôts cédules. En matière de vérification, notamment, le contrôleur peut user pour l'Impôt général

dés droits que lui confère la loi du 31 juillet 1917 relative aux impôts cédulaires.

Dans notre chapitre consacré au contrôle détaillé de la déclaration, nous aurons à appliquer plusieurs fois cette règle qui élargit assez considérablement le domaine des cas pour lesquels des justifications peuvent être demandées. Pour ne citer ici que l'exemple le plus considérable, disons que les commerçants ou industriels qui désirent être imposés sur leur bénéfice net doivent joindre, à la déclaration de ce bénéfice, un résumé de leur compte de profits et pertes « en prenant l'engagement de fournir à l'appui, s'il y a lieu, toutes *justifications nécessaires* » (L. du 31 juillet 1917, art. 4). S'ils désirent être imposés sur un bénéfice évalué d'après leur chiffre d'affaires, ils sont tenus de fournir, à l'appui de la déclaration de leur chiffre d'affaires, et lorsqu'ils y sont invités « toutes les *justifications nécessaires* » (même loi, art. 9). Dans la vérification de la déclaration souscrite en vue de l'Impôt général sur le Revenu, le contrôleur, par application de ces dispositions combinées, est habilité à demander toutes justifications pour le contrôle du chiffre de bénéfices industriels et commerciaux déclaré à la cinquième catégorie du paragraphe IV de la formule. Mais il était nécessaire que cette extension du droit de demander des justifications fût expressément prévue par un texte.

SECTION II

La demande d'éclaircissements

§ I. — Caractère général de cette demande

DROIT DU CONTRÔLEUR.

L'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 (modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916) dit : « Le contrôleur vérifie les

déclarations. Il peut demander au contribuable des éclaircissements. »

La demande d'éclaircissements est un droit pour le contrôleur, droit qu'il peut exercer chaque fois qu'il le juge nécessaire et qui comporte, comme sanction, la taxation d'office avec toutes ses conséquences. La loi n'ayant ni spécifié, ni limité les cas, des éclaircissements peuvent être demandés non seulement sur tous les points indiqués par le déclarant, mais aussi sur tout autre point non mentionné, pouvant influencer sur la fixation du revenu global. C'est ainsi que le contrôleur peut valablement demander des éclaircissements sur une catégorie de revenus totalement passés sous silence, ce qui est fréquent dans la pratique.

La demande d'éclaircissements est donc susceptible d'être employée dans tous les cas possibles. Elle constitue le droit commun, tandis que la demande de justifications est l'exception.

§ II. — Parallèle entre la demande d'éclaircissements et la demande de justifications

Il importe de discerner la nuance qui sépare ces deux sortes de demandes.

Le mot « éclaircissement » signifie : explication d'une chose obscure. Il a été choisi à dessein par le législateur en raison de son sens très général. Si la déclaration paraît obscure au contrôleur, soit dans la forme, soit dans le fond, celui-ci a le droit d'exiger du contribuable qu'il la précise, qu'il la rende plus compréhensible, plus claire.

Ainsi que nous l'avons déjà dit, ce droit du contrôleur est un corollaire nécessaire de l'institution de la déclaration obligatoire. Si le contrôleur ne pouvait pas demander des éclaircissements, le contribuable de mauvaise foi produirait une déclaration incompréhensible, ce qui équivaldrait, en fait, à une absence de déclaration. L'obligation d'avoir à souscrire une déclaration exige donc, pour n'être pas un principe vain, que le contrôleur puisse veiller à ce que ce document soit établi clairement.

On saisit la grande différence qui sépare les éclaircissements des justifications. Demander une justification sur un point de la déclaration, c'est demander la *preuve* que le fait invoqué est bien réel ou que le chiffre déclaré est bien exact. Demander un éclaircissement, c'est demander d'exposer d'une façon plus com-

préhensive tel ou tel fait, sans aller jusqu'à exiger des preuves.

Citons un exemple :

Dans sa déclaration, un contribuable déclare, pour la première fois, et toutes choses égales d'ailleurs, un revenu de propriétés bâties de 15.000 francs. Le contrôleur, s'il ne possède dans le dossier individuel aucun renseignement au sujet de cet immeuble, doit nécessairement s'adresser au contribuable pour explications complémentaires.

Dans cette hypothèse, il y a demande d'éclaircissements si le contrôleur invite le contribuable à lui faire connaître : la désignation de l'immeuble en question, la date à laquelle remonte la jouissance, le nom du précédent propriétaire, l'affectation de l'immeuble, son revenu net d'ensemble.

Il y a, au contraire, demande de justifications si, outre les renseignements énumérés ci-dessus, le contrôleur prie le contribuable de lui fournir un état indiquant, par étage, les noms et prénoms des locataires, le montant de leur loyer respectif, les frais généraux détaillés de l'immeuble, la description du logement réservé à l'habitation du contribuable, etc...

Cet exemple, pris parmi tant d'autres, montre que la demande de justifications va droit au but et se suffit à elle-même, tandis que la demande d'éclaircissements est, le plus souvent, une demande préjudicielle destinée à fournir au contrôleur des points d'appui pour sa vérification ultérieure. La collaboration du contribuable et de l'Administration ne va pas jusqu'au bout. Ainsi, dans le cas d'espèce envisagé, la demande d'éclaircissements, par laquelle le contrôleur obtient la désignation de l'immeuble, lui permet de se reporter aux bulletins de recensement qui, comme nous le savons, présentent, par étage, la liste des locataires, le prix de leur loyer et la description des locaux occupés par le propriétaire. Dans ce cas, la demande d'éclaircissements mène, par un chemin détourné, au même but (ou presque) que la demande de justifications. Mais il n'en est pas toujours ainsi, notamment dans cet autre exemple :

Un contribuable qui omet d'indiquer sa ou ses professions, déclare, sous la rubrique : « traitements, salaires et pensions » une somme de 15.000 francs et dans la catégorie des « bénéfices des professions non commerciales » une somme de 6.000 francs. Le contrôleur doit nécessairement savoir à quelles professions se rapportent ces deux sortes de revenus, ne serait-ce que pour décider s'il y a lieu d'établir un seul impôt cédulaire sur 21.000

francs ou, au contraire, de considérer distinctement ces deux sources de revenus.

S'il adresse au contribuable une demande d'éclaircissements, il se contente de demander quelles sont les deux professions exercées, l'adresse de l'employeur pour la profession salariée, l'adresse du lieu où est situé le siège de la profession non commerciale. Muni de ces renseignements indispensables, il peut conduire plus avant ses recherches.

Si, au contraire, le contrôleur adressait une demande de justifications, il réclamerait à l'intéressé, non seulement les renseignements déjà énumérés, mais en outre un état présentant, pour la profession non commerciale, les recettes et les dépenses, détaillées par nature.

Ce dernier exemple montre encore que la demande de justifications procure des renseignements précis que le contrôleur peut utiliser directement pour la fixation de la base de l'impôt, tandis que la demande d'éclaircissements n'amène généralement que des renseignements lointains, pouvant seulement servir à orienter les recherches.

La demande d'éclaircissements est donc, techniquement, bien inférieure à la demande de justifications. Elle conduit à des moyens détournés, elle provoque des contestations, elle suscite la résolution de questions préjudicielles, bref, elle complique l'assiette de l'impôt.

Pourquoi, dès lors, ne pas la supprimer et étendre, à tous les cas, le droit, pour le contrôleur, de demander des justifications ?

Cette solution avait été proposée par M. Klotz, Ministre des Finances, dans son projet de loi portant création de nouvelles ressources fiscales (annexe n° 166, Chambre, séance du 13 janvier 1920). Citons ce passage de l'exposé des motifs :

« Aux termes de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916, les contribuables passibles de l'impôt général sur le revenu n'ont à fournir de justifications, à l'appui de leur déclaration, qu'en ce qui concerne les déductions relatives à leur situation de famille et celles qu'ils ont opérées sur l'ensemble de leurs revenus en raison des dettes et emprunts dont ils ont produit l'état. Sur tous les autres points, le contrôleur ne peut leur demander que des éclaircissements et c'est à lui qu'incombe la charge de prouver l'inexactitude des affirmations produites dans leur réponse par les intéressés.

« Mais les éléments de cette preuve se trouvent fréquemment détenus par les contribuables eux-mêmes et, par suite, la recti-

fication des déclarations que le service a de sérieuses raisons de tenir pour inexactes demeure, dans la pratique, très difficile et parfois impossible. Il est donc indispensable, si l'on veut rendre plus efficace le contrôle des déclarations, de prévoir l'obligation par les redevables, de fournir les justifications qui leur seront demandées à l'appui des énonciations de leur déclaration. Ces justifications doivent s'entendre d'ailleurs, de la production d'actes, pièces et documents écrits qu'ils doivent régulièrement avoir en leur possession.

« Le refus de produire les justifications que la loi permet d'exiger donnera à l'administration comme actuellement le refus d'éclaircissements, le droit d'établir l'imposition par voie de taxation d'office. »

Aussi le Ministre proposait-il de modifier ainsi les dispositions en vigueur du premier alinéa de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 (nous soulignons les adjonctions proposées) :

« Le contrôleur vérifie les déclarations. Il peut demander des éclaircissements aux contribuables *et les mettre en demeure de fournir à l'appui de leurs déclarations toutes justifications pouvant résulter de la production de documents qui doivent se trouver en leur possession.* »

Par voie de conséquence, le Ministre proposait aussi de modifier ainsi le premier alinéa de l'article 19 :

« Tout contribuable qui s'est abstenu de faire sa déclaration, ou n'a pas répondu à la demande d'éclaircissements du contrôleur, *ou n'a pas fourni les justifications qu'il était tenu de produire,* est taxé d'office. »

Si le Parlement avait adopté ces textes, les pouvoirs de l'Administration eussent été singulièrement renforcés. Mais la Commission des Finances de la Chambre des Députés, puis la Chambre elle-même, repoussa cette modification pour les motifs suivants que nous relevons dans le rapport de M. de Lasteyrie, fait au nom de la Commission (annexe n° 589, séance du 23 mars 1920) :

« Le Gouvernement, dans son projet, nous demandait d'autoriser les contrôleurs à demander non plus seulement des éclaircissements dans les conditions que nous venons de rappeler mais des justifications venant à l'appui de leurs déclarations.

« Le contrôleur peut, disait l'article 10, mettre les contribuables « en demeure de fournir à l'appui de leurs déclarations « toutes justifications pouvant résulter de la production de documents qui doivent se trouver en leur possession ».

« En d'autres termes, il s'agissait précisément de renverser la

charge de la preuve. Votre commission des finances n'a pu admettre une modification aussi grave du régime de l'impôt. Le texte lui a paru tout d'abord d'une imprécision dangereuse : quels sont les documents qui doivent se trouver en la possession du contribuable à l'appui de la déclaration de son revenu ? Et surtout qui sera juge de cette obligation ? La question est d'autant plus importante qu'à l'article 11 était prévue la taxation d'office, avec toutes ses conséquences au point de vue de la preuve, pour le cas où le contribuable n'aurait pas fourni « les justifications qu'il était tenu de produire ».

« Au surplus, les dispositions de l'article 10 auraient autorisé le fisc à demander aux contribuables communication de leurs écritures privées, de leur comptabilité particulière, comptabilité que l'immense majorité d'entre eux ne tient pas et n'est pas obligée de tenir. C'eût été une atteinte grave portée à l'indépendance des citoyens, au secret de leurs affaires personnelles. Une pareille mesure aurait pu avoir un effet diamétralement opposé à celui qui était cherché ; elle aurait risqué de compromettre la pénétration même de l'impôt sur le revenu dans nos mœurs.

« La commission vous propose donc de ne pas adopter les deux articles en question. »

En résumé, le Parlement n'a pas cru devoir étendre à tous les cas le droit, pour le contrôleur, de demander des justifications par crainte de rendre vexatoire l'Impôt général sur le Revenu, en renversant ainsi le fardeau de la preuve.

§ 3. — Cas dans lesquels la demande d'éclaircissements est le plus fréquemment utilisée

Bien qu'inférieure techniquement à la demande de justifications, la demande d'éclaircissements est d'un emploi très fréquent car elle constitue, pour le contrôleur habile à la manier, un excellent instrument de vérification. D'un seul coup d'œil, le contrôleur exercé discerne les points faibles d'une déclaration ; il pose alors les questions qui, par les réponses précises qu'elles exigent, font naître en lui une conviction très nette sur le degré de sincérité du déclarant.

La demande d'éclaircissements constituant le droit commun et le contrôleur étant juge de son opportunité, il en résulte que les cas dans lesquels elle peut être utilisée sont illimités. Nous aurons

l'occasion, dans le chapitre qui suit, d'en rencontrer un certain nombre.

Disons seulement ici que les cas les plus fréquents qui motivent l'envoi d'une demande d'éclaircissements sont relatifs à des *discordances* que le contrôleur relève. Ces discordances peuvent être classées en trois groupes :

1° Discordances entre les énonciations des diverses parties de la déclaration ;

2° Discordances avec les renseignements accumulés par le contrôleur dans le dossier ;

3° Discordances avec les énonciations des déclarations antérieures.

Avant toute vérification quant au fond, le contrôleur s'attache à rechercher s'il n'existe pas, dans la déclaration, de ces discordances. Dans l'affirmative il fait jouer la demande d'éclaircissements.

L'instruction du 30 mars 1918, dans son article 189, donne une grande portée aux demandes de cette nature, en disant qu'« elles pourront aussi être valablement motivées par l'*insuffisance apparente du revenu déclaré* eu égard aux conditions d'existence du contribuable, telles qu'elles résultent du chiffre de son loyer et de tous autres *signes extérieurs* de sa situation de fortune ». C'est là toute la question de la vérification de l'ensemble de la déclaration par les signes extérieurs, à laquelle nous consacrons un chapitre spécial. Faisons remarquer simplement ici que l'extension donnée, par ce passage de l'Instruction de 1918, à la demande d'éclaircissements ne saurait être considérée comme abusive, car elle est bien conforme à l'esprit du législateur ainsi qu'en témoignent notamment les débats qui ont eu lieu à la Chambre des députés dans la séance du 30 décembre 1916 (*J. O.* du 31, p. 1.116).

§ 4. — La demande verbale d'éclaircissements

Le décret du 17 janvier 1917 (art. 9, premier alinéa), décide que les « éclaircissements que le contribuable est, le cas échéant, tenu de fournir pour permettre la vérification de la déclaration qu'il a faite... *peuvent lui être demandés verbalement ou par écrit.* »

Nous examinons successivement, dans deux paragraphes, ces

deux formes de la demande, en commençant par la *demande verbale*.

ORGANISATION DE LA RENCONTRE DU CONTRIBUABLE ET DU CONTRÔLEUR.

La demande verbale exige, évidemment, une rencontre du contribuable et du contrôleur. Où cette rencontre a-t-elle lieu, au domicile du contribuable ou au cabinet du contrôleur ?

C'est là une question d'espèce dominée par une raison de possibilité matérielle et influencée par des considérations psychologiques. Sur cette question, il est bien évident que les intéressés doivent préalablement tomber d'accord.

Nous pouvons poser cependant en règle générale que la rencontre a lieu au cabinet du contrôleur. Ce n'est qu'exceptionnellement, et sous la réserve formelle de l'assentiment du contribuable, qu'elle peut avoir lieu au domicile de ce dernier. (Voir Instruction de 1918, article 216, note 1, page 147.)

La visite à domicile — qui est nécessairement la règle en ce qui concerne l'assiette des anciens impôts basés sur la constatation des signes extérieurs — est l'exception pour l'établissement des nouveaux impôts. Elle n'a lieu généralement que si le contribuable en manifeste le désir ou si l'affaire à éclaircir exige une visite des lieux ou une compulsation de documents. Dans tous les autres cas, la rencontre a lieu au cabinet du contrôleur ou, s'il s'agit d'une commune autre que celle de la résidence de cet agent, à la mairie, dans une salle spéciale, à huis clos.

La rencontre au cabinet du contrôleur est préférable en ce que ce fonctionnaire a, sous la main, toutes les pièces relatives à tous les impôts directs dus par le contribuable, et tous les documents législatifs ou administratifs qu'il peut être amené à consulter ou à montrer au cours de l'entretien. Le contrôleur profite ainsi de la présence du contribuable dans son cabinet pour examiner, non seulement le point particulier qui motive spécialement la rencontre, mais l'ensemble de la situation contributive de l'intéressé.

Comment est organisée cette rencontre ?

Il arrive que le contribuable vient de lui-même au bureau du contrôleur, soit pour demander un renseignement, soit pour apporter une déclaration, soit pour présenter une réclamation. Les visites de ce genre sont nombreuses, surtout dans les villes où existent des bureaux ouverts au public tous les jours. Le con-

trôleur en profite pour examiner le dossier du visiteur et demander tels renseignements verbaux qu'il juge utiles.

Mais le plus souvent le contribuable ne vient pas de lui-même. Il est alors nécessaire de le convoquer.

Le contrôleur adresse cette convocation au moins huit jours à l'avance. Si l'affaire est simple et paraît devoir être rapidement élucidée, le contrôleur indique simplement au contribuable l'adresse et les heures d'ouverture de son bureau en lui laissant toute latitude pour le choix du jour du rendez-vous, sauf à lui fixer un délai. Si au contraire l'affaire est complexe et nécessite des explications vraisemblablement longues, le contrôleur fixe un rendez-vous spécial en dehors des heures de réception du public, afin de ne pas être interrompu dans son travail.

Il n'existe aucune formule officielle de convocation. Son usage étant cependant très courant, les contrôleurs ont intérêt à en faire imprimer un stock suivant le libellé qui leur paraît convenir le mieux. Ce libellé doit, autant que possible, être très général de façon à ce qu'il convienne dans tous les cas et pour l'assiette de tous les impôts, sauf à être complété par des inscriptions manuscrites appropriées au cas d'espèce.

CAS DANS LESQUELS LA DEMANDE VERBALE EST PRÉFÉRABLE A LA DEMANDE ÉCRITE.

Le contrôleur ne lance sa convocation que s'il juge qu'un entretien verbal est préférable à une demande écrite. Cette dernière demande convient mieux pour les points précis et limités, qui ne doivent soulever aucune objection ou discussion et dont la réponse doit, du premier coup, être définitive. (Par exemple pour demander la date du mariage d'un contribuable, sa profession, le lieu de son précédent domicile, etc...). Au contraire l'entretien oral donne des résultats plus satisfaisants et plus complets lorsque les éclaircissements doivent porter sur un grand nombre de points ; lorsque les questions sont embarrassantes ou trop longues à poser par écrit ; lorsque le contrôleur soupçonne une fraude et qu'il désire « faire parler » l'intéressé, ou lui poser une question à brûle-pourpoint sans lui donner le temps d'édifier une réponse mensongère ; lorsqu'enfin le contribuable est illettré et ne saurait répondre par écrit.

PRÉPARATION DE L'ENTRETIEN VERBAL.

Lorsque la convocation est décidée, le contrôleur prépare l'entretien verbal en notant sur une fiche placée dans le dossier (ou épinglée sur sa couverture) le jour fixé pour la rencontre, les motifs de la convocation et les questions à poser. Ainsi, lorsque le contribuable se présente, le contrôleur ne perd pas un temps doublement précieux pour étudier l'affaire à nouveau. D'ailleurs, dans sa précipitation, il risquerait d'oublier une question essentielle. Aussi est-ce indispensable qu'il prépare seul, à l'avance, un questionnaire qu'il fait clair, précis, logique et rationnel. Ce questionnaire constitue le plan de la conversation orale, plan que le contrôleur a intérêt à suivre point par point afin de ne pas se laisser égarer par son interlocuteur.

Dans la pratique, il est bon que ce questionnaire soit établi sur la moitié gauche d'une feuille, la moitié droite étant réservée à l'inscription succincte des réponses du contribuable. Cette feuille constituera le procès-verbal de l'entretien ; elle devra rester dans le dossier individuel.

Une fois la convocation lancée, le contrôleur doit surveiller la venue du contribuable. Si, dans le délai imparti, l'intéressé ne se présentait pas, la demande d'éclaircissements serait renouvelée par écrit, comme nous le verrons plus loin.

RÉCEPTION DU CONTRIBUABLE.

Comment le contrôleur doit-il recevoir le contribuable ?

Ici encore il faut distinguer la forme, c'est-à-dire la manière de recevoir, et le fond, c'est-à-dire la conduite de l'entretien.

La façon dont le contribuable est reçu a une grande influence sur le résultat définitif de la rencontre. Il arrive fréquemment que le contribuable, persuadé de trouver dans la personne du contrôleur un ennemi inné, se présente dans un état d'exaltation manifeste. Mais cette attitude ne résiste pas longtemps à la grande confiance que le contrôleur sait, dès l'abord, s'attirer par sa courtoisie parfaite. Cet agent procède par persuasion et non par intimidation. Il agit avec tact, souplesse, mais aussi avec fermeté, pénétré de cette idée qu'il est chargé, à l'encontre de son interlocuteur, de défendre l'intérêt de tous les autres contribuables par une application exacte des dispositions légales.

En ce qui concerne la conduite de l'entretien quant au fond, le contrôleur suit, autant que possible, le questionnaire qu'il a préalablement établi. Suivant les réponses, il arrive que l'entretien est écourté, où, au contraire, allongé par des questions connexes qui peuvent surgir. Le questionnaire n'est donc pas immuable, mais il représente généralement un minimum nécessaire.

Dans cette discussion au fond, le contrôleur pose des questions courtes et précises et exige des réponses semblables. Bien souvent le contribuable, volontairement ou par un manque de logique dans son esprit, tente des digressions et s'engage dans une relation de faits n'ayant pas de rapports avec le débat. Le contrôleur — qui n'a pas de temps à perdre — ramène très courtoisement l'intéressé à la question et dirige sa réponse dans la voie qu'il convient. Jamais il ne perd de vue le but et, si quelquefois il est de bonne tactique de prendre quelques détours pour y parvenir, le plus souvent il est nécessaire de l'atteindre directement.

L'entretien verbal, bien conduit, est, à notre avis, le meilleur moyen de contrôle, à la condition que le contrôleur ait par devers lui, dans le dossier individuel, des bases certaines de discussion, des présomptions, des commencements de preuve, voire même de simples indications. Muni de tous ces éléments divers, qu'il oppose un à un et dans un ordre rationnellement combiné, au contribuable, il obtient de ce dernier — qui est alors persuadé que l'Administration n'ignore aucune source de ses revenus — une déclaration rectificative complémentaire. Ce résultat est le plus souvent atteint. Pour l'obtenir, il s'agit, pour le contrôleur, de faire preuve de beaucoup de psychologie et d'employer la *manière*.

Le contrôleur a souvent à se faire représenter des actes ou pièces. Il ne doit jamais les conserver ; mais il les parcourt, relève l'essentiel de leur contenu en ayant soin de consigner, sur ses notes, cette mention : « Vu l'acte ».

Dans tous les cas, il doit rester des traces, dans le dossier, de la visite du contribuable. Ces traces sont les réponses consignées en face du questionnaire préalablement dressé.

S'il est nécessaire, le contrôleur fait confirmer par écrit tel ou tel point important de la déclaration, notamment l'acceptation d'un rehaussement.

La demande verbale d'éclaircissements conduit en effet à l'une de ces deux alternatives : ou le point éclairci ne motive aucune modification dans la déclaration, alors l'affaire est terminée et l'impôt est établi sur le revenu déclaré ; ou, au contraire, le point

éclairci nécessite une rectification de la déclaration. Dans un chapitre spécial, nous aurons à étudier l'opération de la rectification. Disons seulement ici que l'acceptation écrite d'un rehaussement *peut* prémunir le contribuable contre la majoration du quintuple droit en sus prévue pour insuffisance de revenu déclaré. (Voir I, art. 200).

REFUS DE RÉPONDRE A LA DEMANDE VERBALE.

Nous venons d'examiner le cas où tout se passe normalement ; le contribuable est venu au rendez-vous et l'entretien a conduit à un résultat.

Mais deux autres éventualités se présentent quelquefois :

1° Le contribuable ne se rend pas à la convocation ;

2° Le contribuable s'y rend, mais refuse de répondre aux questions qui lui sont posées ; ou encore il répond, mais d'une façon tellement évasive que cette réponse doit être assimilée à un refus de répondre.

Dans ce cas, le contrôleur est tenu de renouveler sa demande par écrit suivant la disposition suivante du décret du 17 janvier 1917 (art. 9, 2° alinéa) :

« Lorsque le contribuable a refusé de répondre à une demande verbale d'éclaircissements, ou lorsque la réponse faite à cette demande est considérée par le contrôleur comme équivalente à un refus de répondre sur tout ou partie des points à éclaircir, le contrôleur doit, avant de procéder à la taxation d'office, renouveler sa demande par écrit. »

Il résulte de ce texte que la demande verbale d'éclaircissements peut être éludée par le contribuable. Il peut la considérer comme non avenue. Si le contrôleur a le droit d'adresser une convocation au contribuable (décret, art. 9, 1^{er} alinéa) il n'y a pas, en face de ce droit, l'obligation corrélative, pour le contribuable, de répondre à cette convocation. C'est un droit sans sanction, un droit imparfait. Et si le contribuable se rend à la convocation, il n'est pas tenu de répondre sur le champ au contrôleur. Il peut réserver sa réponse.

Lorsque ce cas se produit, c'est bien souvent que le contribuable a été surpris par une question troublante. Ne voulant pas avouer une dissimulation, il demande du temps pour chercher des arguments ou des motifs à l'appui de ses assertions. Le contrôleur note ce point faible et dirige particulièrement ses investigations

de ce côté. Sur le champ, il adresse (ou il remet au contribuable de la main à la main) sa demande écrite dont il soigne particulièrement la concision et qu'il divise en petites questions précises : 1°, 2°, 3° etc., chaque question exigeant une réponse brève et non fuyante, par oui ou par non si possible.

Si le contribuable ne répond pas à cette demande écrite, la taxation d'office joue, comme nous le verrons par la suite ; s'il répond, sa réponse est vérifiée minutieusement, car il s'agit de savoir pourquoi il s'est refusé à donner verbalement des explications.

Notons enfin qu'il arrive fréquemment que le contribuable ne s'occupe pas personnellement de ses affaires ; il a un secrétaire, un comptable, un fondé de pouvoirs, un régisseur. Convoqué, il ne peut, de très bonne foi, fournir par lui-même aucun renseignement précis. Dans ce cas, il est invité d'avoir à envoyer son mandataire.

A ce sujet, disons en passant que le contrôleur ne discute d'une affaire concernant un contribuable donné qu'après avoir vérifié que la personne qui se présente est bien, soit le contribuable lui-même, soit son mandataire. Ce dernier doit nécessairement exhiber une pièce établissant la réalité de son mandat.

§ V. — La demande écrite d'éclaircissements

CAS DANS LESQUELS CETTE DEMANDE S'IMPOSE.

Cette demande, très usitée aussi pratiquement, s'impose dans les cas suivants :

1° Lorsque, comme nous venons de le voir, le contribuable refuse de répondre à une demande verbale d'éclaircissements. Le contrôleur doit alors obligatoirement renouveler sa demande par écrit ;

2° Lorsqu'il est impossible matériellement, au contrôleur, d'avoir un entretien avec le contribuable, notamment au cas où ce dernier est en voyage, en villégiature ; d'une façon plus générale, lorsque le contribuable et le contrôleur ne résident pas au même lieu ;

3° Lorsqu'enfin les éclaircissements à demander sont simples, précis et ne peuvent donner motif à discussion. Ainsi, quand le contribuable a omis d'indiquer sa profession, son ancien domi-

cile, la date de son mariage, etc..., il serait abusif de le convoquer pour fournir verbalement ces renseignements. La demande écrite est alors employée.

Cette demande est aussi utilisée si les renseignements fournis verbalement nécessitent, à leur tour, une précision sur laquelle le contrôleur avait omis d'attirer les explications du contribuable ; il serait encore exagéré de déranger une deuxième fois ce dernier.

MENTIONS ESSENTIELLES QUE DOIT CONTENIR LA DEMANDE.

Que doit contenir la demande écrite ? Le décret du 17 janvier 1917 répond ainsi à la question, dans son article 9 (3^e alinéa) :

« Toutes les demandes écrites doivent indiquer les points sur lesquels le contrôleur juge nécessaire d'obtenir des éclaircissements et assigner au contribuable, pour fournir sa réponse, un délai qui ne pourra être inférieur à quinze jours ».

RÉDACTION DE LA DEMANDE.

Dans la rédaction de sa demande, le contrôleur procède par questions précises, rangées dans un ordre logique, appelant chacune une réponse concise. Pour déjouer toute velléité de réponse évasive, il subdivise les questions principales en autant de petites questions secondaires qu'il le faut, l'idéal étant, comme nous l'avons déjà laissé entrevoir, d'amener le contribuable à faire une réponse *par oui ou par non*.

La demande d'éclaircissements est rédigée dans la forme administrative, c'est-à-dire sans formule de politesse, clairement, succinctement, ce qui n'est pas incompatible avec une courtoisie parfaite, apanage des gens de bonne éducation. La rédaction matérielle de cette demande a son importance ; faite avec diplomatie, elle équivaut presque à une demande de justifications. *L'art du contrôleur consiste à provoquer des justifications sans les demander*. Pour cela, par sa demande d'éclaircissements habilement rédigée, il met le contribuable sur la voie des justifications, réputées ensuite spontanées. La loi est respectée et le but est atteint.

Afin d'éviter l'envoi des demandes multiples, le contrôleur s'attache à condenser, dans la même demande, tous les éclaircissements

(et justifications) nécessaires à la vérification, non de tel ou tel point particulier, mais de l'ensemble de la déclaration. Avant de faire partir la lettre, il s'assure, en la relisant attentivement, que les renseignements sollicités lui suffiront pour l'accomplissement total de sa tâche.

IMPRIMÉS USITÉS.

L'instruction du 30 mars 1918 prévoit, pour la rédaction des demandes d'éclaircissements, deux modèles d'imprimés très pratiques, et dont le contrôleur se sert à chaque instant.

Le premier de ces imprimés (modèle n° 10 B) sert pour la rédaction des demandes officieuses d'explications, et, d'une façon générale, pour toute la correspondance exigeant une réponse. Si la contenance de ce modèle n'est pas appropriée aux circonstances, le contrôleur y apporte toutes les rectifications manuscrites nécessaires.

Cet imprimé comprend, à sa partie supérieure, les références administratives indispensables, notamment l'adresse du contrôleur et l'indication de ses jours et heures de réception. Au-dessous de la date et de l'adresse du contribuable se trouve imprimée la formule suivante :

« En vue de l'établissement de votre imposition de l'année 19..., j'ai l'honneur de vous prier de me fournir des éclaircissements sur les points suivants.

« Je vous serai obligé de me faire parvenir votre réponse dans un délai de quinzaine.

« Le Contrôleur des Contributions directes. »

(Signature).

La feuille est ensuite divisée, par son milieu, en deux parties : la partie de gauche destinée à la demande du contrôleur, la partie de droite réservée à la réponse du contribuable. Cette disposition a le gros avantage de faciliter la rédaction de la réponse du contribuable, celui-ci n'ayant qu'à écrire sa réponse en face de chaque question nettement posée. Elle permet aussi au contrôleur de conserver, dans le dossier, non seulement la réponse du contribuable, mais aussi le questionnaire qui a provoqué cette réponse, toutes choses du plus gros intérêt.

Le deuxième de ces imprimés (modèle n° 10 A) est le modèle réglementaire de la demande d'éclaircissements établi d'après les

prescriptions du décret du 17 janvier 1917, article 9. Le dernier alinéa de cet article s'exprime ainsi : « Les lettres d'avis reproduisent le texte complet de l'article 19 de la loi et avertissent le contribuable que, faute par lui de répondre dans le délai fixé, il sera passible de la sanction prévue par le premier paragraphe dudit article, c'est-à-dire de la taxation d'office. »

Conformément à ces prescriptions réglementaires dont l'inobservation constituerait un vice de forme, l'imprimé modèle n° 10 A présente la même contexture que l'imprimé modèle n° 10 B, sauf que la formule imprimée est libellée ainsi :

« Par application des dispositions de la loi du 15 juillet 1914, modifiée par la loi du 30 décembre 1916 (voir au verso), j'ai l'honneur de vous demander des éclaircissements sur les points suivants, en vue de l'établissement de votre imposition de l'année 19...

« Je vous serai obligé de me faire parvenir votre réponse dans un délai de quinze jours à partir de la date de réception de la présente lettre.

« A défaut de réponse de votre part dans le délai indiqué, votre imposition sera établie par voie de taxation d'office.

« Le Contrôleur des Contributions directes ».

(Signature).

De plus, au verso de la feuille se trouvent reproduits une partie de l'article 17 et le texte complet de l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914, modifiée par celle du 30 décembre 1916.

Ce deuxième modèle est utilisé lorsque le contribuable s'abstient ou refuse de fournir les éclaircissements qui lui ont été demandés soit verbalement, soit par le moyen de la demande officieuse, modèle n° 10 B.

Remarquons que l'envoi de cette demande officieuse n'est pas obligatoire ; le contrôleur envoie très souvent, et très régulièrement, la demande réglementaire seulement. Dans les cas importants, dans ceux où le contrôleur est sur la piste d'une fraude ou, simplement, lorsque, le renseignement étant urgent, il importe d'écarter toute mesure dilatoire, le contrôleur envoie directement la demande réglementaire. Nous serions même tentés de conseiller de n'envoyer que cette demande-là, dont le libellé est peut-être un peu brutal, mais qui attire l'attention du contribuable sur l'obligation qu'il a de répondre et sur la sanction qu'il encourt en ne répondant pas.

Cependant, nous ne donnons pas ce conseil pour deux raisons principales :

1° Le contrôleur fait quelquefois appel à l'obligeance du contribuable pour obtenir bénévolement tel ou tel renseignement que l'intéressé n'est pas strictement tenu de fournir. L'emploi de la formule réglementaire serait, ici, déplacé.

2° La formule (modèle n° 10 A) énonçant une sanction au cas de non réponse dans un délai de quinze jours à partir de la date de réception, il est nécessaire que cette date soit officiellement constatée. Aussi cette formule doit-elle être envoyée par le contrôleur sous pli recommandé, avec avis de réception (voir I, art. 216). La formule modèle n° 10 B, qui est officieuse, et qui n'énonce aucune sanction pour défaut de réponse, peut être envoyée sous pli ordinaire. C'est là un gros avantage car l'envoi de lettres recommandées entraîne beaucoup de paperasserie et de perte de temps (1).

RÉPONSE DU CONTRIBUABLE.

Le contribuable doit répondre à la demande du contrôleur le plus rapidement possible, au plus tard avant l'expiration du délai qui lui est imparti. Il doit bien se pénétrer que cette réponse est obligatoire pour lui. S'il ne la fait pas de bon gré, il s'expose à être taxé d'office sur un chiffre bien supérieur à son revenu véritable ; il devra alors, pour obtenir une réduction, apporter tous ses moyens de preuves devant la juridiction contentieuse, moyens plus difficiles à fournir que de simples éclaircissements.

Son intérêt bien compris commande donc au contribuable de répondre point par point et sans ambiguïté à la demande d'éclaircissements et de fournir tous les renseignements utiles pour l'assiette équitable de l'impôt. Ce faisant, il prouve sa bonne foi, ou, tout au moins, il rachète le plus souvent la faute qu'il a pu commettre dans sa déclaration. De plus, si sa déclaration est dans le cas d'être rehaussée, il bénéficie de la procédure de la rectification (qui laisse la charge de la preuve à l'Administration) plus

(1) Disons, à titre documentaire, que les frais de correspondance du contrôleur avec les contribuables sont supportés par l'Administration des Contributions directes qui est en compte avec celle des Postes, et qui bénéficie d'un tarif réduit. Les contrôleurs sont approvisionnés d'enveloppes spéciales, préalablement affranchies.

avantageuse pour le contribuable, que celle de la taxation d'office (qui met la preuve à la charge du contribuable).

EXAMEN DE LA RÉPONSE PAR LE CONTRÔLEUR ET SANCTION APPLICABLE POUR REFUS DE RÉPONDRE.

Au reçu de la réponse, le contrôleur l'examine et l'utilise, si elle est suffisante.

Mais il arrive parfois que cette réponse est insuffisante, soit parce que le contribuable a commis des confusions ou omissions, soit parce que sa réponse est inintelligible en la forme ou au fond.

Le contrôleur, dans ce cas, s'attache à discerner si le contribuable est de bonne foi ou de mauvaise foi. Dans le premier cas (ou dans l'incertitude) il renouvelle sa demande en la précisant, s'il y a lieu. Dans le second cas, il considère la réponse du contribuable « comme équivalente à un refus de répondre » (D. art. 9, 2^o alinéa), et il procède, sans autre notification, à la *taxation d'office*.

Il est nécessaire de préciser ici que le contrôleur ne possède pas exclusivement le droit d'apprécier si la réponse du contribuable doit être assimilée, en tout ou en partie, à un refus de répondre. S'il en était autrement, il serait facile au contrôleur de poser une question très embarrassante à laquelle le contribuable ne pourrait pas moins faire que de se dérober. A son gré, il pourrait ainsi taxer d'office, c'est-à-dire déplacer le fardeau de la preuve. Il y aurait là, incontestablement, matière à arbitraire et à vexation. Aussi le contrôleur n'est-il pas le seul juge en l'espèce. Le contribuable, qui estime avoir fourni les éclaircissements demandés et qui, malgré cela, a été taxé d'office, porte sa réclamation devant le Conseil de préfecture. Ce tribunal administratif doit, à notre avis, résoudre d'abord la question préjudicielle qui se pose, à savoir si la taxation d'office est bien fondée sur une véritable refus déguisé de répondre. Ce point tranché, l'affaire peut être jugée au fond, le fardeau de la preuve étant nettement à la charge d'une partie bien déterminée.

Un cas analogue se présente lorsque le contribuable refuse de répondre à la demande du contrôleur pour le motif que cet agent aurait outrepassé ses pouvoirs en exigeant, non des éclaircissements, mais des justifications. Il est bien certain, en effet, que le contrôleur ne peut demander des justifications que dans les cas limitativement énumérés par les textes, sinon sa demande est illé-

gale puisqu'elle aboutit au déplacement du fardeau de la preuve.

Que se passe-t-il alors ? De deux choses, l'une :

1° Ou le contrôleur reconnaît avoir demandé des justifications ; alors il modifie sa demande en conséquence ou cherche un autre moyen de contrôle plus efficace, car il est à présumer que les justifications refusées — très légalement d'ailleurs — par le contribuable, n'étaient pas en sa faveur, sans quoi il les eût produites sans soulever la question d'incompétence ;

2° Ou le contrôleur estime qu'il n'a demandé que des éclaircissements et non des justifications ainsi que le prétend le contribuable. Dans ce cas, il procède à la taxation d'office et, en cas de réclamation contentieuse, nous estimons que le tribunal doit, avant tout examen du fond, trancher la question préjudicielle qui consiste à savoir si la demande portait sur des éclaircissements (taxation d'office régulière) ou sur des justifications (taxation d'office irrégulière). Cette question est d'ailleurs souvent délicate, car la ligne de démarcation est imprécise. Où finissent les éclaircissements ? Où commencent les justifications ? C'est là une question d'espèce que tranche souverainement la juridiction contentieuse, et non le contrôleur.

SECTION III

L'invitation à présenter des observations

Les deux procédés de vérification contradictoire de la déclaration que nous venons d'examiner : demande de justifications et demande d'éclaircissements, sont généralement usités lorsque le contrôleur n'a pas de renseignements précis par devers lui. Alors il fait appel à la collaboration du contribuable pour lui apporter les éléments de contrôle qui lui manquent ou pour dissiper les obscurités qui le troublent.

Mais il arrive souvent que le contrôleur possède, dans le dossier individuel, des renseignements précis qui lui permettent d'affirmer que le contribuable a fait une déclaration atténuée.

Dans ce cas, profitant des droits que lui confère l'art. 17 (1^{er} alinéa) de la loi, le contrôleur rectifie la déclaration, sans passer par la demande d'éclaircissements. Mais, avant d'établir la matrice du rôle, il est tenu de lui indiquer les éléments qui serviront de base à son imposition et de l'inviter à faire parvenir ses observations ou son acceptation (article 17 précité). Pour satisfaire à ces conditions de validité, il envoie au contribuable une lettre spéciale, conforme au modèle n° 10 C annexé à l'Instruction du 30 mars 1918, dont le texte est ainsi libellé :

« Conformément aux dispositions de la loi du 15 juillet 1914 (art. 17), modifiée par la loi du 30 décembre 1916 (art. 5), j'ai l'honneur de vous informer que je me propose, pour les motifs ci-dessous indiqués, de fixer le revenu devant servir de base à votre imposition de l'année 19..., à... francs, chiffre supérieur à celui du revenu accusé par votre déclaration.

« Si vous entendiez produire des observations à ce sujet, vous auriez à me les faire parvenir par écrit ou à me les présenter verbalement dans un délai de vingt jours à partir de la réception du présent avis.

« Vous pourrez également me faire parvenir votre acceptation dans le même délai.

« Le Contrôleur des Contributions directes ».

(Signature).

Nous ferons, dans un chapitre ultérieur, une étude spéciale de la procédure concernant la rectification de la déclaration. Contentons-nous de remarquer ici que le chiffre *proposé* par le contrôleur n'est pas définitif. Le contribuable qui le conteste est invité à venir exposer ses raisons au contrôleur, soit verbalement, soit par écrit, et, le plus souvent, le chiffre retenu comme base de l'impôt est celui arrêté d'un commun accord après une discussion toujours courtoise.

Remarquons que l'invitation à présenter des observations est ou accessoire, ou principale :

a) Elle est accessoire lorsque la rectification de la déclaration est consécutive à une demande d'éclaircissements ou de justifications. Dans ce cas, contribuable et contrôleur se sont déjà expliqués. Les observations ne pourront qu'être une redite des arguments du contribuable, à moins que la réflexion lui en ait suggéré de plus probants.

b) Elle est principale lorsque, d'emblée, le contrôleur propose la rectification de la déclaration.

Ce dernier procédé est, dans la pratique, très couramment employé car il va droit au but et supprime la procédure de la demande d'éclaircissements qui est inutile lorsque le contrôleur a des certitudes sur le bien-fondé de la rectification.

Dans cette hypothèse, le contrôleur envoie la lettre (modèle n° 10 C) par laquelle il propose un chiffre suffisamment fort pour ne pas risquer d'être trop faible. Si le contribuable ne répond rien, il y a tout lieu de croire que le chiffre proposé n'a pas encore atteint le point de saturation, c'est-à-dire le montant exact du revenu réel. Si le contribuable vient présenter des observations, ce n'est pas un indice certain de l'exagération du chiffre proposé, surtout si ces observations sont imprécises. Par contre, si le contribuable apporte de lui-même des documents probants (que le contrôleur n'a généralement pas le droit d'exiger) établissant que son revenu global réel est inférieur à celui proposé par le contrôleur, cet agent doit alors s'en rapporter aux énonciations de ces documents.

Par ce rapide exposé, on voit que la procédure de la rectification, que nous pouvons ériger en une méthode de contrôle employée systématiquement, donne — la pratique le démontre — d'excellents résultats, car elle permet au contrôleur de rechercher, très légalement, par tâtonnements, ce que nous avons appelé *le point de saturation*, égal au revenu réel, point qui, tout en ne suscitant plus d'observation de la part du contribuable, sauvegarde entièrement les intérêts du Trésor. C'est dans la recherche de ce point de saturation qu'un contrôleur doit particulièrement exceller, car c'est là le nœud de toute vérification contradictoire.

Ajoutons d'ailleurs que, tout en permettant au contrôleur de suivre de très près le revenu réel du contribuable *l'invitation à présenter des observations* ne détruit aucune des garanties de ce dernier. En cas de désaccord avec le contrôleur, cet agent impose bien, il est vrai, le chiffre qui, selon lui, correspond au revenu réel. Mais ce chiffre peut être contesté, par le déclarant, devant la juridiction contentieuse après la publication du rôle. Dans ce cas, le tribunal saisi du litige apprécie les motifs invoqués par les deux parties et fixe la base d'imposition, *la charge de la preuve incombant à l'Administration* (L. art. 17).

La déclaration régulièrement souscrite conserve donc toute sa valeur juridique et les droits du contribuable sont ainsi très efficacement garantis.

CONCLUSION DU CHAPITRE

Le législateur a nettement manifesté son désir que la détermination du revenu global net, base de l'Impôt général sur le Revenu, fût effectuée, non d'une façon unilatérale par l'Administration (système de la taxation administrative), mais d'une façon bilatérale et contradictoire (système de la déclaration contrôlée). Il a organisé, d'abord par la déclaration détaillée obligatoire, ensuite par la demande d'éclaircissements, de justifications, d'observations, une collaboration très étroite entre le contribuable qui *connaît exactement son revenu* et le contrôleur qui *doit le connaître*.

Pour le contribuable honnête, cette collaboration est des plus simples et ne lui cause aucun désagrément. Sa déclaration, très sincère, est corroborée par les renseignements que le contrôleur possède dans le dossier individuel de sorte que, généralement, aucune justification, aucun éclaircissement n'est susceptible de lui être demandé. Si, malgré tout, une telle demande s'impose, la pratique révèle que ce contribuable apporte au contrôleur, non seulement des éclaircissements, mais encore des justifications, même dans les cas où aucun document probatoire n'est exigé de lui. Dans son for intérieur, il désire que sa sincérité soit constatée. En cela il a grandement raison car, désormais le contrôleur, fixé sur ce contribuable, oriente plutôt ses vérifications sur le revenu d'autres personnes dont les déclarations présentent moins de garanties d'exactitude.

Pour ces derniers contribuables qui ont, par hypothèse, une dissimulation sur la conscience, il est bien évident que la collaboration à laquelle la loi les convie n'est pas sans désagréments. Ce sont eux qui, à propos de l'Impôt général sur le Revenu, parlent d'impôt « vexatoire ». Au fait, s'ils sont contraints de venir au bureau du contrôleur pour éclaircissements, ils paraissent singulièrement « vexés ». Qu'ils affectent une arrogance hautaine ou une basse platitude, ils ne résistent pas à l'analyse psychologique du contrôleur qui discerne la dissimulation dans leur attitude pleine de réticence. Devant de tels personnages, ce fonctionnaire, fort de la mission qui lui incombe de réaliser la justice fiscale, déploie toutes les ressources de sa dialectique pour tourner et

retourner le fraudeur par des questions multiples et habilement posées, jusqu'à ce qu'il l'ait amené dans des contradictions symptomatiques ou qu'il lui ait tiré un aveu.

Si, cependant, cet entretien contradictoire n'amène pas cet aveu et ne fait pas jaillir la lumière, le contrôleur, dont la conviction est supposée non ébranlée, entame alors la procédure de la rectification. Il propose au contribuable un chiffre qu'il sait pertinemment fort ; et ce chiffre est généralement celui qu'il retient comme base de l'impôt si les observations éventuellement présentées n'ont pas la force probante de véritables justifications.

Si le contribuable va, après la publication du rôle, devant la juridiction contentieuse, que se passe-t-il ? Puisque par hypothèse, une déclaration a été souscrite, la preuve de son atténuation incombe légalement à l'Administration. Celle-ci, devant le tribunal administratif, étale tous les arguments qui prouvent, ou même simplement qui font supposer, que la déclaration n'est pas sincère. Ces preuves, ces présomptions, pèsent inévitablement sur la conviction du juge. Le contribuable, alors, s'il veut avoir quelque chance de gain, ne peut impassiblement s'abriter sous la valeur juridique de sa déclaration régulièrement souscrite. Il doit, reconventionnellement pourrait-on dire, se défendre, détruire l'argumentation de l'Administration, et pour ce faire, apporter finalement les preuves de son revenu exact.

Deux conclusions se dégagent de tout ce qui précède.

La *première* est que tout contribuable dont la sincérité est suspectée et qui, possédant par devers lui des documents probants de nature à établir le chiffre exact de son revenu, préfère laisser planer sur lui des soupçons plutôt que de les montrer spontanément, est pratiquement enfermé dans un dilemme : ou il doit accepter une taxation supérieure à celle qui correspond à son revenu réel, ou il doit étaler ses documents probants, qu'il désirait tenir cachés. Son intérêt le pousse à opter pour la deuxième alternative : fournir des justifications.

Dès lors, la distinction entre *justifications* et *éclaircissements* n'a qu'une importance théorique. Pratiquement la conviction du contrôleur, puis celle du juge, n'est entraînée que par des présomptions dont le degré de force probante est égal à celui de véritables justifications.

La *deuxième* conclusion est que le résultat de la vérification contradictoire, c'est-à-dire, en fin de compte, le rendement de l'impôt, dépend, dans une très large mesure, des qualités person-

nelles du contrôleur, de son initiative, de sa perspicacité, de son savoir-faire. Il ne s'agit plus, pour lui, de régler ses estimations sur la simple apparence des faits. La question est devenue infiniment plus complexe, puisqu'il s'agit, dans nombre de cas où il n'existe aucun élément certain, de saisir et de fixer cette chose essentiellement fuyante et imprécise qui s'appelle un revenu.

« *Un revenu, ce n'est pas un chiffre que l'on cueille sur une déclaration, mais le parti qu'un contrôleur sait tirer d'une déclaration.* » (1).

(1) Voir *Bulletin de l'Association des Membres de l'Administration des Contributions directes*, numéro de juin 1920, page 13.

CHAPITRE VI

Contrôle détaillé de la déclaration

Opérations préliminaires

Dans les chapitres qui précèdent, nous nous sommes attachés à exposer en quelque sorte le *mécanisme extérieur de la vérification des déclarations* : accumulation des renseignements dans le dossier individuel, moyens légaux de provoquer les explications du déclarant. Ce mécanisme, nous l'avons étudié intrinsèquement, dans son état statique. Il nous reste — et c'est bien la partie principale de notre tâche — à l'envisager extrinsèquement, dans son utilisation pratique, en le considérant, non comme une fin, mais comme un moyen de contrôler, d'une façon détaillée, tous les postes de la formule de déclaration.

RÉCEPTION DES DÉCLARATIONS ET VÉRIFICATION SOMMAIRE.

Avant d'entrer dans le fond de notre sujet, donnons quelques indications sommaires sur les opérations qui précèdent le contrôle détaillé.

La loi du 15 juillet 1914 (article 16) oblige le contrôleur à accuser réception des déclarations qui lui parviennent. Il est bien évident que cet agent ne peut attendre, pour accomplir cette formalité, d'avoir procédé au contrôle détaillé. Le déclarant serait en

droit d'avoir des inquiétudes sur le sort de sa déclaration si, dans un délai maximum de huit ou dix jours, il n'avait pas reçu de récépissé. Il est donc indispensable que l'envoi des accusés de réception soit effectué avec célérité.

Cet envoi rapide est pratiquement contrarié par le fait que les contribuables attendent généralement les derniers jours du délai qui leur est imparti pour souscrire leur déclaration annuelle. Dans les bureaux d'impôts directs des grandes villes notamment, les déclarations arrivent en masse pendant la dernière quinzaine de ce délai. Il importe, malgré cela, que le contrôleur, assisté de son auxiliaire, exécute, dans le minimum de temps, non seulement l'envoi des récépissés, mais aussi tous les travaux préliminaires à ceux de la vérification détaillée. Pour arriver à ce but, il doit nécessairement procéder « par série », sous peine de se laisser submerger. Voici, selon nous, la façon la plus rapide et la plus complète qui permet d'exécuter au mieux ces travaux :

A) *Premier travail de l'auxiliaire.*

1° Une fois par jour seulement, mais tous les jours, l'auxiliaire rassemble toutes les déclarations reçues depuis le même travail effectué la veille ;

2° Sur chacune d'elles, il indique, au moyen d'un timbre humide, sur la ligne réservée à cet effet, la date de réception.

3° Il appose aussi, sur la première page de chacune d'elles d'une façon très apparente, et au moyen d'un timbre humide de dimensions suffisantes, le millésime de l'année de l'imposition. Cette précaution, non réglementaire il est vrai, est pratiquement nécessaire pour discerner d'un rapide coup d'œil, dans le dossier individuel, les déclarations relatives aux diverses années. Elle évite, d'autre part, de multiples confusions dues au fait que le millésime indiqué par le déclarant est très souvent erroné, car il correspond, à tort, à celui de l'année précédente dont les revenus sont déclarés.

4° Il prépare, sur un imprimé spécial, l'accusé de réception ainsi que l'enveloppe destinée à l'enfermer ; il laisse ces pièces dans la déclaration.

5° Il rédige, le cas échéant un ou plusieurs bulletins de renseignements (modèle n° 7 A) pour les faits mentionnés au paragraphe V de la formule, dans les conditions et dans le but que nous exposerons ultérieurement. D'un pointage convenu, il signale

l'accomplissement de ce travail. Il laisse momentanément ces bulletins dans la déclaration.

6° Il rédige encore, s'il y a lieu, un bulletin de renseignement (modèle n° 7 A ou modèle spécial, s'il en existe dans le département) sur lequel il mentionne le bénéfice industriel ou commercial déclaré lorsque le siège de la direction de l'entreprise (lieu où est établi l'impôt cédulaire) n'est pas situé à la même adresse que le domicile. Il laisse aussi ce bulletin dans la déclaration.

B) Travail du contrôleur.

L'auxiliaire, ayant achevé tous ces travaux, remet au contrôleur les déclarations ainsi que les pièces qu'elles contiennent. Cet agent vérifie d'abord la tâche de son auxiliaire, notamment la rédaction des bulletins de renseignements. Il parcourt ensuite la déclaration, examine si elle est régulière en la forme, si elle ne révèle extérieurement aucune discordance quant au fond, bref si, dans son ensemble, elle est recevable. Dans l'affirmative, il signe purement et simplement l'accusé de réception. Dans la négative, il profite de l'envoi obligatoire de ce récépissé pour faire, au déclarant, telles observations nécessaires. Il peut consigner ces observations sur la partie réservée à cet effet dans l'imprimé d'accusé de réception. Pour notre part, et surtout si les observations demandent une réponse, nous préférons employer une lettre modèle n° 10 B (demande officieuse d'éclaircissements) qui est renvoyée avec la réponse, qui est classée dans le dossier et qui est plus rapidement intelligible qu'une lettre ordinaire reçue du contribuable en réponse à des observations dont le texte intégral n'est pas sous les yeux.

C) Deuxième travail de l'auxiliaire.

L'auxiliaire reprend ensuite toutes les déclarations et les pièces jointes ; il effectue les opérations suivantes :

1° Il retire, de l'intérieur de chaque déclaration, l'accusé de réception ainsi que, le cas échéant, la lettre modèle 10 B ; il insère ces pièces dans l'enveloppe, ferme celle-ci, la verse dans le courrier du jour à expédier.

2° Il retire, s'il y a lieu, les bulletins de renseignements rédigés qu'il transmet ensuite aux contrôleurs intéressés, soit directement, soit par l'intermédiaire de la direction départementale.

3° Il appose, sur toutes les déclarations, au timbre humide, la date de l'envoi de l'accusé de réception.

4° Il range toutes les déclarations reçues dans la journée, dans l'ordre du classement des dossiers individuels (ordre alphabétique ou topographique, par commune).

5° Il intercale ces déclarations, à leur place, parmi les déclarations précédemment reçues, de sorte que, lorsque le délai de présentation des déclarations est expiré, toutes les déclarations souscrites sont classées rigoureusement dans un ordre identique à celui des dossiers.

VÉRIFICATION DÉTAILLÉE.

La vérification détaillée des déclarations est entreprise aussitôt que possible après la clôture du délai de déclaration. Elle est effectuée par le contrôleur seul qui se fait préparer, dans les conditions indiquées ci-dessus, d'une part la liasse des déclarations à vérifier (entre lesquelles il fait intercaler, à leur ordre, les diverses pièces ou bulletins de renseignements récemment reçus et non encore utilisés), d'autre part la liasse des dossiers individuels. Ces deux sortes de documents étant classés dans le même ordre, le rapprochement devient facile.

La vérification sommaire, faite avant l'envoi des accusés de réception, est le plus généralement effectuée sans consultation du dossier individuel. Par contre, il est bien évident que la vérification détaillée ne peut être menée à bien qu'avec l'aide des pièces du dossier. Cette dernière vérification s'analyse, en effet, en deux opérations principales :

1° La première consiste à rapprocher les données de la nouvelle déclaration de celles des déclarations antérieures. Toute différence anormale, en plus ou en moins, doit retenir l'attention du contrôleur qui s'attache à en découvrir les motifs.

2° La deuxième consiste à confronter les énonciations de la déclaration à vérifier avec les renseignements divers accumulés dans le dossier.

On ne conçoit donc pas la vérification détaillée sans l'aide du dossier individuel.

Les textes législatifs, réglementaires et administratifs qui régissent l'Impôt général sur le Revenu évitent, par une réserve fort compréhensive et très louable d'ailleurs, de tracer au contrôleur

des règles rigides et uniformes pour effectuer sa vérification. Ils se bornent à établir la procédure du contrôle des déclarations, et sont muets, ou presque, sur le fond même de ce contrôle. Il ne pouvait pas en être autrement, car le contrôle du fond de la déclaration est susceptible d'être opéré différemment suivant les cas d'espèce. En la matière, il eût été dangereux de procéder par réglementation minutieuse ; le meilleur était bien de faire confiance en l'agent vérificateur en lui laissant toute initiative pour conduire sa vérification au mieux des intérêts du Trésor.

Aussi, dans ce qui va suivre, ne faut-il pas chercher un exposé de règles immuables, mais seulement une étude, à la fois technique et juridique, du contrôle détaillé de la déclaration, considéré en général.

Dans cette étude, nous adoptons l'ordre suivi pratiquement par le contrôleur, qui est tout simplement celui des divers paragraphes de la formule de déclaration.

SECTION I

Nom, adresse, profession

§ I. — Nom et prénoms

Le premier soin du contrôleur est de vérifier l'identité du déclarant de façon à éviter toute confusion.

a) Si le contribuable possède déjà un dossier, il compare le nom et les prénoms de la déclaration à vérifier avec les indications analogues des déclarations précédentes et s'assure ainsi qu'elles sont semblables.

Il arrive quelquefois que ces indications sont différentes, bien que fournies par la même personne, notamment lorsque le déclarant use d'un nom composé ou d'un pseudonyme. Ainsi, pour

donner des exemples, tantôt M. Borel-Laval souscrit sa déclaration sous ce nom, tantôt sous le nom de Borel, tantôt sous celui de Laval. De même M. Martin, dit Martial, établit sa déclaration tantôt sous son véritable nom : Martin, tantôt sous son pseudonyme : Martial. Ou encore, M^{me} veuve Durand Louis, née Antoinette Dupont, rédige sa déclaration tantôt au nom de Durand, tantôt à celui de Dupont.

Ces cas, qui sont assez fréquents dans la pratique entraînent des erreurs, car le répertoire alphabétique tenu par le contrôleur ne fait pas ressortir le double emploi. Aussi le contrôleur doit-il atténuer les chances d'erreur en la matière en réunissant les dossiers multiples concernant un même contribuable et en insérant, à la place des dossiers supprimés, une fiche (pour mémoire) renvoyant au dossier unique. Ainsi toute erreur produite une fois ne peut se renouveler.

L'énumération des prénoms du déclarant ne sert qu'à l'identifier plus exactement au cas où il aurait des autres membres de sa famille ou d'autres homonymes qui porteraient, outre le même nom, un prénom usuel semblable. Dans ce cas, il y a lieu d'inscrire sur la matrice autant de prénoms nécessaires pour assurer la distinction. Mais, si le contribuable est le seul du même nom, son identité est suffisamment établie par la mention de son prénom usuel qui est seul reproduit sur la matrice. Les autres prénoms n'ajouteraient rien à la précision et ne feraient que compliquer bien inutilement le travail des expéditionnaires.

b) S'il s'agit d'un *contribuable qui ne possède encore aucun dossier*, il y a lieu de procéder ainsi que nous allons le dire dans un instant.

§ 2. — Adresse

a) CONTRIBUABLE POSSÉDANT DÉJÀ UN DOSSIER.

Le contrôleur n'a, dans ce cas pas d'autre rôle que de constater la similitude de l'adresse au 1^{er} janvier de l'année avec celle du 1^{er} janvier de l'année précédente telle qu'elle est portée sur les pièces du dossier.

b) CONTRIBUABLE N'AYANT AUCUN DOSSIER.

Il s'agit alors, soit d'un contribuable qui a changé d'adresse depuis l'envoi de sa déclaration précédente et qui possède un dossier ouvert à son nom, à son ancien domicile, soit d'un contribuable qui habitait bien à la même adresse portée sur sa déclaration, mais qui n'avait jamais été imposé, parce qu'il était non imposable ou parce qu'il était omis.

1^{er} CAS : *Contribuable ayant changé d'adresse.* — Si le contribuable a rédigé convenablement sa déclaration, il doit avoir mentionné son adresse au 1^{er} janvier de l'année précédente sur la ligne réservée à cette inscription. Dans ce cas, le contrôleur envoie *immédiatement* (s'il ne l'a déjà fait au cours de son recensement) une note à son collègue détenteur du dossier pour lui réclamer ce document en le prévenant que le contribuable fait sa déclaration à son nouveau domicile. Ainsi, aucune imposition ne sera établie à l'ancien domicile ; d'autre part, le contrôleur du nouveau domicile aura bientôt entre les mains le dossier complet qui lui est nécessaire pour effectuer sa vérification.

Si le contribuable n'a pas indiqué son ancienne adresse, il y a lieu de la lui demander par écrit. S'il se refusait à la donner, le contrôleur aurait un moyen de le contraindre en considérant ce contribuable comme ayant échappé à l'impôt et en établissant une imposition d'office pour chacune des cinq années antérieures, par application de l'article 17 de la loi (2^e aliéna). Avant d'établir définitivement cette taxation d'office, il serait bon d'en notifier les éléments — nécessairement évalués au chiffre fort — et d'attendre les observations de l'intéressé.

2^e CAS : *Contribuable non encore imposé.* — Lorsqu'une personne, qui n'a pas changé d'adresse, fait une déclaration pour la première fois, il est nécessaire d'établir à son nom un dossier individuel et de s'assurer qu'elle n'était pas passible de l'impôt au titre des années antérieures. Dans ce dernier cas le contrôleur répare l'omission en procédant soit d'office, soit de préférence en invitant le contribuable à souscrire ses déclarations tardives. La majoration prévue par le premier alinéa de l'article 18 de la loi est alors strictement encourue, quel que soit le mode d'imposition.

Les deux cas que nous venons de distinguer n'apparaissent pas

toujours, dans la pratique, avec la même netteté. Aussi, lorsque le contribuable ne mentionne pas son adresse au 1^{er} janvier de l'année précédente, qu'il n'a aucun dossier et que, pourtant, ses revenus déclarés sont assez importants pour laisser supposer qu'il était antérieurement imposable, il y a lieu de lui demander des éclaircissements dans le but, soit d'assurer les impositions des années antérieures, après examen approfondi du cas de l'espèce, soit de faire venir le dossier et d'éviter ainsi un double emploi.

§ 3. — Profession

L'indication exacte et précise de la ou des professions exercées par le déclarant et par les membres de sa famille dont il totalise les revenus avec les siens, est d'une grande utilité pour la vérification. Aussi le contrôleur doit-il veiller à ce que le déclarant donne à ce sujet les indications les plus complètes, ainsi, d'ailleurs, que le prescrit l'article 3 du décret.

Si le déclarant omettait de se conformer à ces prescriptions, il serait nécessaire de lui demander des éclaircissements.

Une fois la ou les professions très exactement indiquées, le contrôleur se reporte au paragraphe IV de la déclaration pour constater si le revenu de cette ou de ces professions a été bien déclaré dans la ou les catégories correspondantes. Si aucun revenu n'est mentionné dans ces catégories et si, d'autre part, aucun déficit d'exploitation n'est indiqué au paragraphe VII de la formule, il est nécessaire de demander à l'intéressé pourquoi aucun revenu professionnel ne figure dans telle ou telle catégorie. Le plus souvent c'est le résultat d'une erreur matérielle du déclarant qui a porté ses revenus professionnels dans une catégorie voisine. Quelquefois aussi le contribuable n'a, de sa profession, que le titre, sans l'exercer réellement (Ex. : un docteur en médecine qui ne pratique pas). Ou bien c'est une profession qui n'a encore produit aucun revenu : artiste peintre ou homme de lettres élaborant une œuvre de longue haleine, etc... Dans tous les cas, le fait, anormal a priori, doit être expliqué, car la généralité des personnes vivent de leurs revenus professionnels qui sont positifs ou négatifs, mais très exceptionnellement nuls.

Inversement il arrive que le déclarant mentionne au paragraphe IV un revenu professionnel sans indiquer, au paragraphe I de la déclaration, la profession correspondante. Cela se présente notamment lorsque le déclarant, outre sa profession principale

qu'il indique, exerce une profession accessoire qu'il passe sous silence. Ainsi un clerc d'avoué qui, en plus de son traitement (déclaré dans la catégorie correspondante) reçoit quelques gratifications de personnes à qui il donne des conseils juridiques, gratifications déclarées dans la catégorie des bénéfices des professions non commerciales. Ou encore un industriel pour son compte qui est en même temps administrateur-délégué d'une société anonyme et qui déclare, dans la catégorie des traitements et salaires ses jetons de présence, etc... Ou, enfin, un médecin qui reçoit la clientèle à son cabinet et qui, en outre, est médecin appointé d'un asile d'aliéné, ou du service départemental d'hygiène, par exemple, etc...

Quoi qu'il en soit, le contrôleur doit être très exactement renseigné non seulement sur la profession principale mais aussi sur toutes les professions accessoires rémunérées, exercées par le déclarant. Ces renseignements lui sont nécessaires, non seulement pour vérifier le chiffre des revenus professionnels déclarés, mais aussi pour décider si ces divers revenus doivent être imposés à un seul ou à plusieurs impôts cédulaires (Voir sur ce point *Bull. Dup.*, 1923, p. 104).

En somme, tout en vérifiant les indications concernant la profession, le contrôleur examine, par la même occasion, si le contribuable a bien réparti ses revenus dans les catégories correspondantes du paragraphe IV de la déclaration. S'il le faut, il demande tous éclaircissements nécessaires pour faire disparaître des discordances ou pour réparer des omissions. La répartition exacte des revenus par catégories, si elle paraît n'avoir qu'une faible importance pour le calcul du revenu global, en a une grande pour la vérification, les procédés de contrôle variant d'une catégorie à l'autre. L'importance est encore accrue par ce fait qu'à chaque catégorie correspond un impôt cédulaire spécial. Toute erreur dans la répartition peut donc entraîner une erreur dans l'établissement des impôts cédulaires.

SECTION II

Situation et charges de famille

Généralités. — Dans l'assiette de l'Impôt général sur le Revenu, impôt personnel par excellence, la situation et les charges de famille du contribuable sont prises en considération et aboutissent, soit à une majoration (loi du 25 juin 1920, art. 9) soit à une diminution du montant de l'impôt (loi du 15 juillet 1914, art. 12 et 15).

Ces majorations ou ces diminutions, prises dans leur ensemble, se chiffrent par des sommes importantes. Aussi, au même titre que le montant des revenus, la situation et les charges de famille doivent attirer la vérification soigneuse du contrôleur, beaucoup de contribuables employant ingénument ce moyen pour frustrer le Trésor.

La vérification en cette matière est généralement aisée, car elle se borne le plus souvent à la constatation des faits dont l'existence peut être prouvée par des pièces authentiques. Néanmoins, nous rencontrerons, chemin faisant, des cas où il sera plus délicat de vérifier l'affirmation du déclarant.

Droits du contrôleur. — Une remarque générale s'impose ici qui domine toute la matière : en ce qui concerne la vérification de la situation et des charges de famille, le contrôleur n'a pas seulement le droit de réclamer au contribuable des *éclaircissements*, mais il peut exiger des *justifications*, conformément à l'art. 17 de la loi du 15 juillet 1914.

Le contrôleur a donc, ici, la bonne position puisque la charge de la preuve ne lui incombe pas. C'est au déclarant, qui sollicite des réductions, et qui, par conséquent, a la position juridique de demandeur, à démontrer, s'il en est requis par le contrôleur, qu'il n'a fait figurer parmi les personnes à sa charge que des personnes légalement considérées comme telles.

Si le déclarant n'apporte pas ces justifications, la sanction — par trop bénigne — réside uniquement dans la suppression de la réduction demandée. Cete sanction est insuffisante puisque le

déclarant ne court aucun risque à porter mensongèrement sur sa déclaration mod. n° 1 et mod. n° 1 bis) des personnes qui ne seraient pas, ou plus, effectivement à sa charge, au sens fiscal du mot. S'il arrive à tromper la vigilance du contrôleur, il bénéficie indûment d'une atténuation d'impôt, voire même d'une exonération totale, sans qu'il puisse y avoir, pour lui, de contrepartie malheureuse. Aussi, l'expérience montre qu'un trop grand nombre de contribuables abusent de cette impunité en portant sur leur déclaration, outre leurs propres descendants, leurs frères, leurs sœurs, leurs ascendants, bref, toute leur parenté, jusqu'à des aïeux décédés depuis longtemps.

Le législateur devrait, semble-t-il, édicter une sanction contre ces demandes abusives, car, si diligent que puisse être le contrôleur, il ne peut, chaque année, vérifier à fond toutes les déclarations.

§ 1. — Situation de famille

Le questionnaire du paragraphe II de la formule de déclaration est établi de façon à obtenir du déclarant tous les renseignements qui permettront au contrôleur d'établir avec exactitude :

1° La majoration de 25 % pour les contribuables âgés de plus de 30 ans au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition, qui sont célibataires ou divorcés et qui n'ont aucune personne à leur charge (art. 9, loi du 25 janvier 1920) ;

2° La majoration de 10 % pour les contribuables âgés de plus de 30 ans, mariés depuis deux ans au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition lorsque, à la même date, ces contribuables n'ont pas d'enfant et se trouvent n'avoir personne à leur charge (art. 9 précité) ;

3° La déduction de 3.000 francs sur le revenu global accordée aux contribuables mariés ou aux veufs non remariés ayant à leur charge un ou plusieurs enfants issus du mariage (art. 12, loi du 15 juillet 1914, modifié par l'art. 7 de la loi du 25 juin 1920).

Examinons maintenant une à une les questions posées :

1^{re} Question : Etes-vous célibataire, marié avec enfants, marié sans enfant, veuf ou divorcé ?

Le contribuable répond à cette question en mentionnant l'une des cinq situations qui convient à son cas personnel.

S'il répond : *célibataire*, ou *divorcé*, il y a lieu de s'en tenir à cette affirmation, puisque c'est là la situation fiscale la plus défavorable au déclarant.

S'il se dit *marié sans enfant*, ou *veuf*, ces affirmations sont vérifiées comme il sera dit à la deuxième et à la troisième question.

Ce n'est en définitive, que la mention de *marié avec enfants* qu'il y a lieu de vérifier dès maintenant.

Si les enfants sont mineurs, nous les retrouverons sur la formule (mod. n° 1 bis), à moins que le chef de famille, réclamant pour eux une imposition distincte, ne les mentionne au paragraphe III de la formule (mod. n° 1). Mais si les enfants sont majeurs, il est nécessaire de vérifier leur existence, car ce n'est que s'ils sont encore en vie que la majoration de 10 % n'est pas due.

La vérification est simple : le contrôleur demande au déclarant les noms et adresses de ses enfants majeurs vivants, ce qui lui permet de contrôler, au cours de son recensement annuel ou de la tournée générale des mutations, la réalité de cette affirmation, à moins qu'il puisse le faire immédiatement par le moyen des documents de service qu'il détient. Si le domicile de ces enfants est hors de sa circonscription, le contrôleur demande à son collègue compétent tous renseignements nécessaires.

2° Question : *Si vous êtes marié, indiquez la date et le lieu de votre mariage.*

La situation de marié donnant droit à un abattement de 3.000 francs pourrait être usurpée par des personnes qui ne la posséderait pas, notamment : par celles qui vivent en concubinage et qui, aux yeux du monde, sont réputées mariées ; par des divorcés ou encore par des veufs sans enfants mineurs à leur charge. Aussi la formule exige-t-elle que le contribuable mentionne la date et le lieu du mariage, ce qui permet au contrôleur ou à son collègue compétent de vérifier si le mariage n'a pas été rompu au vu des registres de l'état-civil, registres qui sont annotés des faits ayant entraîné la dissolution du mariage.

Dans la pratique, le contrôleur se fait représenter le livret de famille du déclarant lorsqu'une rencontre est possible.

Si le lien du mariage existe toujours, le contrôleur doit en outre vérifier si, le cas échéant, les revenus propres de la femme ont bien été totalisés avec ceux du mari.

3^e Question : Si vous êtes veuf, indiquez la date et le lieu du décès de votre conjoint.

Un veuf avec enfants mineurs à la charge et issus de son mariage bénéficie de l'abattement de 3.000 francs accordé aux contribuables mariés. Pour que cet avantage ne soit pas indûment accordé, le contrôleur doit vérifier, d'abord si le déclarant est bien veuf, ensuite si ses enfants mineurs sont bien « issus du mariage » avec son conjoint décédé.

Quant au veuf sans enfant à sa charge, il ne bénéficie pas de l'abattement de 3.000 francs, mais de l'exemption de toute majoration.

Dans ces deux cas, le veuf bénéficie donc d'un avantage fiscal qui, quelquefois, est assez puissant pour inciter quelques contribuables, célibataires ou divorcés, à se prétendre faussement veufs.

Aussi la formule exige-t-elle que le déclarant mentionne la date et le lieu de décès de son conjoint, ce qui permet au contrôleur de vérifier cette assertion au vu des registres de l'état-civil.

4^e Question : Si vous êtes célibataire, marié sans enfant ou divorcé et si, au 1^{er} janvier de la présente année, vous aviez moins de 30 ans, indiquez la date et le lieu de votre naissance.

Les majorations de 25 et 10 % ne sont applicables que si les intéressés, qui remplissent par ailleurs les autres conditions, ont plus de 30 ans. Les contribuables qui ont moins de 30 ans doivent donc, pour éviter ces majorations, faire connaître la date et le lieu de leur naissance, indication qu'il est facile au contrôleur de vérifier (ou de faire vérifier par un de ses collègues) au vu des registres de l'état-civil.

Lorsqu'aucune réponse n'est donnée à cette question c'est que, tacitement, le contribuable déclare être âgé de plus de trente ans. L'une ou l'autre des majorations précitées lui est donc applicable.

5^e Question : Si vous avez des enfants qui sont tous morts à la guerre, faites-en ci-contre la déclaration.

Il est toujours pénible, pour un contrôleur, de vérifier la

réponse à cette question. Il le fait avec tact, autant que possible en évitant de mettre en cause le déclarant lui-même (1).

6^e Question : *Si vous êtes titulaire d'une pension accordée en vertu de la loi du 31 mars 1919 pour une invalidité de 40 % et au-dessus, faites en ci-contre la déclaration.*

Les contribuables qui remplissent cette condition sont exonérés de toute majoration. D'autre part, ceux qui sont salariés bénéficient, pour l'impôt cédulaire, d'un abattement supplémentaire de 1.000 francs (L. du 30 mars 1923, art. 1). La vérification consiste à se faire représenter ou envoyer en communication, un titre constatant l'invalidité et son pourcentage.

§ II. — Descendants

Les personnes déclarées, par le contribuable, comme étant à sa charge, sont portées sur la formule modèle n° 1 bis, dont les colonnes indiquent clairement les mentions qui doivent obligatoirement être fournies, en vertu de l'art. 3 paragr. D du décret du 17 janvier 1917. Si ces colonnes n'étaient pas régulièrement remplies, il conviendrait de les faire compléter par le déclarant.

Pour la vérification de cette formule, le contrôleur peut consulter le tableau de dénombrement de la population qui mentionne, notamment, toutes les personnes vivant au foyer familial.

Dans la pratique, ce tableau, dont les indications ne donnent que la situation à un jour déterminé (jour du dénombrement) n'est consulté que dans l'année de son établissement. Pour les autres années, le contrôleur vérifie directement les indications de la formule modèle n° 1 bis de la façon suivante :

Tout d'abord il s'assure, au sujet des descendants, que deux conditions essentielles sont remplies :

1^o Que les descendants sont âgés de moins de 21 ans au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition ;

(1) La législation actuelle est, sur ce point, illogique et choquante. Ainsi un contribuable marié, ayant le bonheur d'avoir tous ses enfants majeurs, est affranchi de la majoration de 10 % tandis qu'un autre contribuable, marié, ayant perdu, par exemple, quatre enfants à la guerre et dont le cinquième et dernier est mort de maladie, doit la majoration de 10 % parce que *tous* ses enfants ne sont pas morts à la guerre !

2° Qu'ils sont bien vivants à cette date.

Il est facile de vérifier ces conditions, soit au moyen du livret de famille détenu par le déclarant, soit en se reportant aux registres de l'état-civil, notamment au registre des naissances qui est annoté des décès.

Un descendant majeur ne peut être considéré comme à la charge du déclarant que s'il est *infirmes*. Cette infirmité doit être d'un degré suffisant pour entraîner une incapacité de travail telle que ce descendant ne puisse gagner sa propre subsistance. Le contrôleur nous paraît fondé, pour vérifier cette affirmation, à exiger du déclarant un certificat médical (sur lequel la nature de la maladie peut d'ailleurs être passée sous silence).

Si les descendants du déclarant sont ses *petits-enfants*, le contrôleur s'assure : 1° Que les parents (père ou mère) s'ils sont en vie, ne les portent pas comme étant à leur propre charge ; 2° Que ces petits-enfants sont bien effectivement à la charge du déclarant, cela pour éviter par exemple qu'un grand-père, imposable à l'Impôt général sur le Revenu, bénéficie indûment d'une réduction d'impôt pour ses petits-enfants qui, en fait, seraient à la charge de leur père ou de leur mère non imposables à l'Impôt général sur le Revenu.

Enfin, dans le cas où les descendants portés sur la formule modèle n° 1 bis ont des revenus personnels, notamment touchent un salaire, le contrôleur s'assure que le chef de famille a bien totalisé ces revenus avec les siens.

§ III. — Enfants recueillis

Les enfants recueillis par le déclarant sont ceux « dont il assume l'entretien, qu'ils lui soient attachés ou non par des liens de parenté ou d'alliance. » (I. art. 177).

Cela posé, la vérification du contrôleur porte sur les points suivants :

1° L'enfant recueilli a-t-il moins de 21 ans au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition ?

2° S'il est majeur, est-il infirme, au sens précédemment indiqué ?

3° Le déclarant en assume-t-il bien en fait l'entretien ?

Ce troisième point est celui sur lequel porte spécialement la vérification du contrôleur. Il y a lieu, notamment, de s'assurer si cet enfant n'est pas porté comme étant à la charge d'autres per-

sonnes, surtout de ses parents s'ils existent ; si cet enfant est bien « recueilli » au sens philanthropique du mot et non entretenu par le déclarant dans un but spéculatif, par exemple à titre de valet, de berger, etc... Dans ces cas, cet enfant mineur est, en fait, un domestique attaché au service du déclarant et ce dernier ne peut pas s'en prévaloir pour obtenir des avantages fiscaux.

§ IV. — **Ascendants**

C'est au sujet des ascendants que l'on rencontre le plus fréquemment des abus dans les déclarations. Beaucoup de contribuables, saisissant le point faible de notre législation actuelle, tentent de faire passer, comme étant à leur charge, leurs ascendants et ceux de leur conjoint, alors qu'en réalité ils n'assument en rien l'entretien de ces vieux parents.

Aussi le contrôleur doit-il vérifier minutieusement les déclarations sur lesquelles sont portés des ascendants à charge.

Après avoir constaté si les conditions d'âge sont remplies (plus de 70 ans ou infirmes, sauf pour les veuves vivant sous le même toit que leur fils ou leur fille et à leur charge exclusive, à l'égard desquelles l'âge est abaissé à 60 ans), le contrôleur examine les conditions de fond, notamment si le déclarant pourvoit bien effectivement à l'entretien de son ascendant et dans quelle mesure ; s'il a bien ajouté, à ses revenus personnels, ceux que l'ascendant peut avoir ; si l'ascendant n'est pas, lui-même, imposé personnellement à l'Impôt général sur le Revenu, ou s'il n'est pas déjà porté comme étant à la charge d'un autre enfant.

Pour élucider tous ces points, le contrôleur convoque le déclarant à son bureau (s'il habite la ville de sa résidence) en le priant d'apporter, le cas échéant, des pièces justificatives.

Si cette rencontre ne peut avoir lieu, le contrôleur envoie au déclarant une demande de justifications.

Lorsque l'ascendant habite en dehors de sa circonscription, le contrôleur adresse à son collègue compétent une demande de renseignements circonstanciés dont la réponse est ensuite utilisée comme il convient.

Lorsque plusieurs enfants concourent, par parts équivalentes, à l'entretien de leur ascendant commun, un seul de ces enfants peut bénéficier, pour cet ascendant, des déductions et réductions d'impôt. Dans ce cas, nous estimons qu'il y a lieu d'appliquer les règles suivantes :

1° L'enfant qui héberge l'ascendant peut le porter comme étant à sa charge. Mais, par contre, il doit comprendre dans sa déclaration personnelle toutes les sommes versées à son ascendant par les autres enfants ;

2° Les enfants qui n'hébergent pas l'ascendant ne peuvent pas le mentionner comme étant à leur charge ; mais ils peuvent déduire, au § V de leur déclaration, les sommes qu'ils lui envoient à titre de pension alimentaire (ou l'évaluation des avantages en nature fournis). Ces sommes doivent être ajoutées à la déclaration du premier enfant.

3° Si aucun des enfants n'héberge l'ascendant, celui qui donne le plus peut le considérer comme étant à sa charge (sauf à comprendre dans sa déclaration les sommes reçues par l'ascendant, de ses autres enfants). Ou alors, aucun des enfants ne le considère comme étant à leur charge, mais tous sont alors admis à déduire au § V de leur déclaration les sommes versées à titre de pension alimentaire.

Dans tous les cas, nous sommes d'avis qu'un seul enfant peut obtenir des abattements et des réductions pour un même ascendant. Le contraire conduirait à des résultats excessifs (1).

§ V. — Autres personnes

L'énumération de l'article 13 de la loi du 15 juillet 1914 (modifiée par l'article 7 de la loi du 25 juin 1920) étant limitative, le contrôleur ne doit pas admettre, comme étant à la charge du déclarant, d'autres personnes que celles qui y sont expressément mentionnées.

Ainsi il y a lieu de refuser la déduction pour les personnes suivantes qui, par hypothèse, sont cependant bien réellement à la charge du déclarant, mais qui ne rentrent pas dans les catégories de personnes prévues par la loi :

a) Jeune fille célibataire, majeure, valide, sans emploi et sans ressource personnelle, et dont les parents assument entièrement l'entretien ;

b) Jeune homme majeur qui termine ses études dans une ville universitaire aux frais de ses parents :

(1) Voir sur ce point *Bull. Dup.*, 1922, p. 219.

c) Militaire présent sous les drapeaux, entretenu aux frais de l'Etat.

Nous pourrions multiplier les exemples de cet ordre.

Par contre, il y a lieu d'admettre comme personne à la charge du déclarant, un frère ou une sœur, mineur ou infirme, dont le déclarant assume l'entretien. Ce cas n'est d'ailleurs pas une dérogation au principe légal, puisqu'il rentre dans celui des « enfants recueillis ».

SECTION III

Membres de la famille du déclarant imposés distinctement

Le paragraphe III de la formule de déclaration est réservé à l'inscription des « *membres de la famille du déclarant dont celui-ci entend ne pas totaliser les revenus avec les siens pour l'établissement de l'impôt.* »

Ce paragraphe peut-être rempli ou non.

S'il n'est pas rempli, le contrôleur doit s'assurer que le chef de famille a bien déclaré tous les revenus de la communauté familiale.

S'il est rempli, le contrôleur vérifie si les demandes d'impositions distinctes sont bien fondées.

Nous allons examiner successivement ces deux hypothèses.

§ I. — Déclaration collective du chef de famille

La règle est que le *chef de famille* doit déclarer non seulement ses revenus personnels, mais aussi *ceux de sa femme, ceux des autres membres de sa famille qui habitent avec lui* (Loi art. 8) et *ceux des personnes qu'il déclare être à sa charge* (décret, art. 3),

Il est donc nécessaire (si le § III n'est pas rempli) de bien vérifier que le chef de famille a déclaré tous les revenus du foyer familial, à savoir :

1° *Ceux de sa femme.* — Il se pourrait que, de bonne ou de mauvaise foi, le déclarant n'ait pas mentionné les revenus propres de sa femme dont, juridiquement, elle a la libre disposition : revenus du patrimoine propre dans le cas de séparation de biens, revenus des biens paraphernaux sous le régime dotal, produit du travail spécial de la femme (loi du 13 juillet 1907). Si le contrôleur a des doutes à ce sujet, il provoque les explications du déclarant. Le contrôle est relativement facile si la femme exerce une profession spéciale. Le chiffre de bénéfice ou de salaire, retenu pour l'impôt cédulaire établi à son nom personnel, doit être retrouvé dans la déclaration du mari. Mais le contrôle est plus difficile, dans l'état actuel de notre législation, s'il s'agit de revenus mobiliers. L'ingéniosité du contrôleur a, ici, matière à s'exercer.

2° *Ceux des autres membres de la famille habitant avec lui.* — Le contrôleur doit rassembler soigneusement dans le dossier du chef de famille tous les renseignements concernant la fortune personnelle des enfants mineurs, ou même des parents en ligne collatérale qui vivent au foyer et pour lesquels il n'est pas demandé d'impositions distinctes. Il s'assure que le chef de famille tient bien compte de tous ces revenus.

3° *Ceux des personnes qu'il déclare être à sa charge.* — Bien souvent, le contribuable mentionne comme étant à sa charge des personnes, non parentes, qui ont quelques revenus personnels ou même qui n'habitent pas avec lui. Ce cas se présente le plus souvent :

a) Pour les enfants recueillis, orphelins de père ou de mère et qui ont une fortune personnelle venant de leur auteur décédé ;

b) Pour les ascendants, habitant ou non au foyer du déclarant, et dont les ressources personnelles sont insuffisantes pour assurer leur existence.

En ce qui concerne les enfants mineurs, le déclarant, qui a, en général, la jouissance légale de leurs biens propres, fait le plus souvent une déclaration exacte comprenant la totalité des revenus à déclarer sous son nom.

Mais en ce qui concerne les ascendants, l'expérience montre que, sauf de très rares exceptions, leurs revenus ne sont pas tota-

lisés avec ceux du déclarant, surtout s'il n'y a pas cohabitation. Le contrôleur doit être très vigilant sur ce point. D'autre part, si les ascendants habitent avec le déclarant, il arrive que, pour dédommager ce dernier, ses frères ou sœurs lui envoient une mensualité en argent ou en nature. Il faut vérifier si cette mensualité a été comprise, comme revenu, dans la déclaration du contribuable.

§ 2. — Impositions distinctes

Le chef de famille peut, d'après l'art. 8 de la loi du 15 juillet 1914, réclamer des impositions distinctes :

1° Pour sa femme séparée de biens, lorsqu'elle ne vit pas avec lui ;

2° Pour les enfants, ou autres membres de la famille (sauf le conjoint), s'ils tirent un revenu de leur propre travail ou d'une fortune indépendante de la sienne.

C'est là une dérogation au droit commun. Aussi doit-elle être demandée expressément au § III de la formule de déclaration, ainsi que le prescrit l'article 3 du décret du 17 janvier 1917. Le Ministre des Finances, dans une réponse écrite à un député, a même décidé qu'après la publication du rôle, le contribuable était déchu de son droit de solliciter cette dérogation (Rép. min. dép. n° 16280, *J. O.* du 17 avril 1923). Si donc le déclarant ne remplit pas en souscrivant sa déclaration le cadre du § III de la formule, il ne peut revenir ensuite sur son omission, et l'imposition collective est de droit.

Si ce cadre est rempli, le contrôleur doit le vérifier soigneusement, car il y a là possibilité de fraudes importantes. Le contribuable à intérêt à morceler le revenu familial total sur différentes têtes, et à faire souscrire, par plusieurs membres de sa famille, des déclarations distinctes. Alors même que l'ensemble de ces déclarations donnerait un revenu égal à celui d'une déclaration unique comprenant tous les revenus du foyer, on conçoit que le montant de l'impôt serait bien différent, par suite de l'exonération à la base et de la progressivité du tarif.

Rappelons que pour la vérification des énonciations de ce paragraphe le contrôleur a le droit de demander, non seulement des éclaircissements, mais des justifications,

1° IMPOSITION DISTINCTE DE LA FEMME.

Pour que cette imposition distincte soit justifiée deux conditions sont nécessaires et suffisantes :

a) *Il faut que la femme soit séparée de biens.* — Cette condition est facilement contrôlable, la séparation de biens n'étant pas le régime de droit commun et résultant soit de conventions matrimoniales, soit d'une décision judiciaire. Le déclarant possède donc, par devers lui, des justifications écrites qu'il ne saurait refuser au contrôleur.

b) *Il faut que la femme ne vive pas avec son mari.* — Cette condition est d'un contrôle autant délicat que nécessaire, car elle peut favoriser des abus, surtout de la part des contribuables ayant de gros revenus.

Pour ces contribuables, supposés mariés sous le régime de la séparation des biens, l'intérêt d'une imposition distincte peut être si grand qu'il les amène à simuler une vie séparée manifestée, notamment, par la location, au nom de la femme, d'un logement distinct de celui du mari.

Exemple : Deux époux, séparés de biens, ont un revenu total de 900.000 francs, dont 500.000 pour le mari et 400.000 pour la femme. En supposant qu'ils n'aient aucune personne à leur charge, et qu'ils ne soient passibles d'aucune majoration, l'impôt serait :

1° Pour une imposition unique, sur un revenu de	
900.000 francs	344.580 »
2° Pour deux impositions distinctes :	
a) Impôt du mari, revenu de 500.000 fr.	147.080 fr. }
b) Impôt de la femme, rev. de 400.000 fr.	102.080 fr. }
	249.160 »
Différence	Fr. 95.420 »

En supposant que ces revenus soient à peu près stables, ces deux époux ont donc une prime de 95.420 fr. par an pour vivre séparément ou, tout au moins, pour simuler une vie séparée. Peut-être y aurait-il motifs à quelques réflexions sur la portée sociale de la loi à ce sujet. Mais là n'est pas notre domaine. En nous plaçant au simple point de vue des faits, nous constatons seulement que les époux jouissant de forts revenus et dont le régime matrimonial est la séparation de biens, ont un gros intérêt

à être traités en contribuables distincts relativement à l'impôt général sur le Revenu.

Aussi le contrôleur doit-il s'assurer que la vie séparée n'est pas fictive. Lorsque la séparation de biens est judiciaire, il y a de fortes présomptions pour que la cohabitation soit rompue. Mais si la séparation de biens est conventionnelle (contrat de mariage) cette cohabitation doit normalement exister. Si le déclarant prétendait le contraire, il devrait en apporter les justifications dont le contrôleur aurait à apprécier le degré de force probante.

Si l'imposition distincte de la femme séparée est jugée bien recevable, le contrôleur doit alors s'assurer, soit par lui-même, soit par l'intermédiaire de son collègue compétent, que cette imposition est bien assurée ou que les revenus personnels de la femme ne dépassent pas le minimum imposable.

Enfin, le contrôleur a soin de ne pas accorder aussi bien à l'un qu'à l'autre des deux époux, la déduction de 3.000 francs prévue pour les contribuables mariés, puisque chacun d'eux, imposé séparément, bénéficie de l'exonération à la base. Fiscalement parlant, le mariage est réputé dissout. De même, s'il y a des enfants, le contrôleur s'assure que seul l'époux qui en assume effectivement l'entretien les mentionne comme étant à sa charge.

2° IMPOSITION DISTINCTE DES AUTRES MEMBRES DE LA FAMILLE.

Pour les mêmes raisons que celles que nous venons d'examiner, le contribuable a ici un gros intérêt à éluder la règle de l'imposition collective. Il essaiera, peut-être, de faire passer fictivement une partie de ses revenus sur la tête de ses enfants ou de ses ascendants, comme si ces revenus étaient tirés d'une fortune indépendante de la sienne ou d'un travail distinct. Le contrôleur cherche, là aussi, à aller au fond des choses. Sous réserve de ce que nous dirons dans un instant sur les dons manuels, il demande au chef de famille à voir les actes en vertu desquels ses enfants mineurs, par exemple, sont propriétaires d'une certaine fortune.

Dans la pratique le § III est le plus souvent rempli :

1° Pour des enfants majeurs, célibataires, habitant avec leurs parents, et ayant des revenus personnels ;

2° Pour des enfants mineurs, orphelins de père ou de mère, ayant hérité personnellement de leur auteur décédé ;

3° Pour des enfants mineurs, gagnant un salaire propre.

Dans tous ces cas, le contribuable est admis à demander des

impositions distinctes. Et si toutes les conditions sont remplies, le contrôleur ne peut pas lui refuser cette faculté qu'il tient de la loi.

Le contrôleur s'assure en outre que les personnes nommément désignées au § III ne sont pas portées par le contribuable, comme étant à sa charge sur la formule modèle n° 1 bis (ce qui, pratiquement, se rencontre une fois sur quatre). D'autre part, l'expérience montre que certains contribuables comprennent mal le libellé du § III et inscrivent dans son cadre toutes les personnes à leur charge, comme ils le feraient sur la formule spéciale modèle n° 1 bis. Le contrôleur ne doit pas manquer de remédier à cette confusion en faisant appel, s'il le faut, au concours de l'intéressé qui est mis en demeure de préciser sa véritable intention.

APPENDICE : Dons manuels

On rencontre quelquefois, dans la pratique, des cas analogues au suivant, que nous précisons pour bien fixer les idées :

Un père de famille, dont le revenu global est de 700.000 francs — revenu qui supporte, par conséquent, le taux de 50 % sur sa partie qui dépasse 550.000 francs — fait souscrire par trois de ses enfants, dont deux mineurs et un âgé de 23 ans, habitant avec lui, des déclarations séparées et demande, pour eux, des impositions distinctes au paragraphe III de sa propre déclaration. L'un de ces enfants déclare 40.000 francs de revenu global, le second 30.000 francs et le troisième 24.000 francs, ces revenus étant produits d'ailleurs uniquement par des capitaux mobiliers.

Le contrôleur ne peut laisser passer ces déclarations sans tenter de découvrir s'il n'y a pas là une manœuvre frauduleuse de la part du chef de famille qui, peut-être, fait passer fictivement, sur la tête de trois de ses enfants, un revenu de 94.000 francs. Par cette manœuvre, au lieu de payer 47.000 francs d'impôt, ces 94.000 francs répartis sur trois têtes, ne paieront que 2.400 francs. D'où un gain de $47.000 - 2.400 = 44.600$ francs *par an* pour le contribuable, et une perte d'autant pour le Trésor.

L'affaire valant donc la peine d'être suivie, le contrôleur con-

voque les intéressés pour avoir d'eux des renseignements précis sur l'origine des capitaux productifs de revenus au profit des enfants.

Aux questions posées, le chef de famille, dont les réponses sont d'ailleurs confirmées par ses enfants, prétend qu'il a fait à ceux-ci, dès leur naissance, à des intervalles et dans des proportions variables suivant la marche de ses affaires, des *dons manuels*, et que ces dons accumulés, constituent aujourd'hui les capitaux productifs des revenus déclarés personnellement par chacun de ses trois enfants.

Que peut faire le contrôleur pour vérifier cette assertion ?

Rien, car il est complètement désarmé. Et ceci nécessite quelque développement.

Le don manuel est une donation faite de la main à la main d'une somme d'argent ou de tout autre meuble susceptible d'être transmis par voie de simple tradition.

Ce genre de libéralité n'est pas interdit par notre législation. Il est *entièrement exempt de forme*, il peut se faire sans écrit, sans témoins. Il ne nécessite, pour sa validité, que le consentement des parties et la remise des objets donnés.

La valeur de ces objets — qui ne peuvent être, répétons-le, que des meubles corporels — est sans importance ; qu'elle soit faible ou très forte, le don manuel est valable.

En particulier, on est d'accord pour reconnaître la validité d'un don manuel de titres au porteur (cas important pour l'Impôt général sur le Revenu). Ces titres sont présumés appartenir à celui qui les détient (art. 2.279 du Code civil). Aucune mention n'est inscrite qui désigne le titulaire de la créance et le Code de Commerce, dans son article 35, les déclare formellement susceptibles d'être transférés par simple tradition.

D'autre part, le don manuel n'est pas à déclarer à l'Administration de l'Enregistrement qui l'ignore totalement et qui ne perçoit, par suite, aucun droit de donation sur son montant. Il y a cependant, deux exceptions à cette règle :

1° En vertu de l'article 6 de la loi du 18 mai 1850, « les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, seront sujets au droit de donation ». En d'autres termes, le don manuel n'est frappé par le droit de donation que s'il en est fait mention dans un acte, c'est-à-dire dans un écrit signé et susceptible d'en-

enregistrement ; l'acte pouvant d'ailleurs être civil, judiciaire ou extrajudiciaire.

2° La loi du 18 avril 1918 (relative aux mesures contre les fraudes fiscales) dispose, dans son article 17, que « sont présumés, jusqu'à preuve du contraire, faire partie de la succession, pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, les titres et valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins de six mois avant son décès et dont les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel du défunt sont ultérieurement reconnus être en possession.

« Toutefois, les héritiers, donataires, ou légataires qui se prévaudront d'un don manuel desdits titres et valeurs à eux consenti par le défunt ne seront pas tenus au paiement de l'impôt de mutation par décès s'ils acquittent sur le montant de ces titres ou valeurs le droit de donation entre vifs d'après une déclaration passée au bureau du domicile du défunt. »

Dans ces deux cas seulement les recherches dans les bureaux de l'Enregistrement sont susceptibles de révéler l'existence du don manuel, et des justifications pourront être demandées au contribuable intéressé.

En dehors de ces hypothèses, il devient impossible au contrôleur d'arriver à prouver qu'il n'y a pas eu don et que le capital productif du revenu en cause n'a pas cessé d'être, en réalité, dans le patrimoine du soi-disant donateur. Il ne le peut pas pour la raison péremptoire que le possesseur n'a d'autres titres à invoquer que sa possession, puisque, en matière mobilière, « *possession vaut titre* ».

Dans l'état actuel de notre législation le contrôleur est donc complètement désarmé pour réprimer les fraudes qui se produisent sous le couvert des dons manuels. L'importance des sommes dont le Trésor est ainsi frustré annuellement, tant en ce qui concerne l'Impôt général sur le Revenu que les droits de donation, mériterait que l'on trouvât une solution urgente. Cette solution, nous ne l'apercevons que dans une réforme de notre législation relative aux valeurs mobilières au porteur, réforme qui, si cela est possible, doit tendre à supprimer l'anonymat sans nuire à la mobilité de ces valeurs. Nous reviendrons ultérieurement sur cette importante question.

SECTION IV

Revenus des propriétés foncières bâties

§ 1. — Notions générales

DROIT POUR LE CONTRIBUABLE DE CHOISIR, PARMI LES DEUX MÉTHODES DE DÉCLARATION, CELLE QUI LUI CONVIENT LE MIEUX.

Le contribuable tient de la loi du 15 juillet 1914 (art. 10) le droit de déclarer soit le *revenu réel* de ses propriétés bâties, soit le *revenu net forfaitaire*, évalué d'après les règles fixées pour l'assiette de la contribution foncière des propriétés bâties.

Ce droit est absolu. Le déclarant est fondé légalement à choisir la façon qui lui est la plus avantageuse. Il en résulte que le contrôleur ne peut substituer d'office :

1° Au revenu réel déclaré le revenu forfaitaire qui pourrait lui être supérieur ;

2° Au revenu forfaitaire déclaré le revenu réel qui serait exactement connu.

Le contrôleur doit donc respecter le choix fait par le déclarant entre ces deux modes d'évaluation, quel que soit le préjudice causé ainsi, très légalement d'ailleurs, au Trésor public.

Il y a lieu cependant de remarquer que le forfait ne s'impose au contrôleur que si le contribuable a souscrit régulièrement sa déclaration.

Si le déclarant peut employer l'un ou l'autre de ces procédés, par contre, il ne peut pas, dans la même déclaration, les employer simultanément. Le contrôleur ne saurait admettre que le contri-

buable déclare par exemple le revenu réel pour les immeubles dont le rapport est inférieur au revenu cadastral et le revenu forfaitaire pour les immeubles dont le rapport est bien supérieur à ce même revenu. Il y aurait là, de la part du contribuable, un véritable *abus de droit*. Les revenus fonciers d'un même propriétaire forment un bloc compact indivisible, pouvant être évalué *soit* d'une manière, *soit* de l'autre. C'est déjà là un avantage fort important pour le déclarant, avantage qu'il serait mal fondé à vouloir étendre outre mesure.

D'un premier coup d'œil, le contrôleur vérifie donc si le contribuable, se conformant d'ailleurs au libellé de la formule, a bien déclaré son revenu réel *ou bien* son revenu net forfaitaire. S'il avait porté des chiffres sous ces deux rubriques le contrôleur devrait nécessairement le mettre en demeure d'opter entre l'un ou l'autre des deux procédés, pour l'ensemble de ses immeubles, sous peine de rectification d'office de la déclaration.

ÉTENDUE DU DROIT DE VÉRIFICATION DU CONTRÔLEUR.

En ce qui concerne la vérification des revenus fonciers le contrôleur n'est pas fondé, en principe, à demander au déclarant des *justifications*. Son droit se borne à exiger, le cas échéant, des *éclaircissements*.

Mais cette distinction, quelquefois assez subtile, est plus théorique que pratique. En fait, soit que le contribuable les produise spontanément sur une demande d'éclaircissements, soit que le contrôleur arrive à les obtenir par des moyens détournés (mais parfaitement légaux), les justifications sont, en fin de compte, presque toujours produites, ainsi que nous aurons l'occasion de le constater par la suite.

CAS OU AUCUN REVENU DES PROPRIÉTÉS BATIES N'EST DÉCLARÉ.

Si aucun revenu foncier bâti n'est déclaré, le contrôleur doit s'assurer que le déclarant n'est propriétaire d'aucun immeuble de ce genre. Pour cela il examine successivement :

1° Si au paragraphe VI de la déclaration le contribuable ne déduit pas un impôt foncier se rapportant à une propriété bâtie (ou assimilée) ;

2° Si au paragraphe VII il ne mentionne pas un déficit d'exploitation pour ces mêmes propriétés ;

3° Si au verso de la formule de déclaration (modèle n° 1 bis) concernant les dégrèvements pour charges de famille il ne sollicite pas une réduction d'impôt foncier ;

4° Si le dossier individuel ne contient pas de bulletins de renseignements concernant des propriétés bâties, dont le déclarant serait le propriétaire ;

5° Enfin si l'immeuble qu'habite le contribuable n'est pas sa propriété personnelle (renseignement à vérifier, soit au moyen des bulletins de recensement dans les villes recensées, soit au moyen des matrices cadastrales).

Au cas où l'examen de l'un de ces points ferait apparaître une discordance avec la déclaration, le contribuable serait mis en demeure de fournir des éclaircissements et le contrôleur suivrait l'affaire jusqu'à ce qu'elle soit parfaitement élucidée.

CAS OU UN REVENU DES PROPRIÉTÉS BATIES EST DÉCLARÉ.

Dans les explications qui suivent, c'est uniquement cette hypothèse que nous envisageons.

Quelle que soit la méthode choisie pour l'évaluation des revenus fonciers, le contrôleur doit s'assurer que le déclarant a bien fait état de tous les immeubles lui appartenant.

L'expérience révèle que, si les contribuables mentionnent presque toujours les revenus de leurs immeubles de rapport, ils omettent en général, volontairement ou par ignorance, de déclarer les revenus :

1° Des immeubles ou portions d'immeubles dont ils se réservent la jouissance, que ces immeubles soient affectés à leur habitation principale, ou à des résidences secondaires, telles que maisons de campagne, villas, pavillons, etc... ;

2° Des bâtiments ruraux, servant à leur exploitation agricole, qui bénéficient d'une exonération permanente d'impôt foncier ;

3° Des propriétés bâties jouissant d'une exonération temporaire d'impôt foncier (constructions nouvelles, additions de construction, habitations à bon marché) ;

4° Des propriétés bâties situées à l'étranger ou aux colonies et dont le revenu est un des éléments du revenu global ;

5° Des immeubles qu'ils affectent à leur exploitation commerciale ou industrielle, et dont le revenu net, imposé à la contribution foncière, a été déduit pour le calcul des bénéfices déclarés

à la cinquième catégorie. Ces revenus nets, doivent dans ce cas, être déclarés à la première catégorie, sans quoi ils échapperaient à l'Impôt général sur le Revenu.

Le contrôleur vérifie donc si de pareilles omissions n'ont pas été commises par le déclarant. Pour cela, il tâche de reconstituer la liste des propriétés bâties appartenant au déclarant en procédant à l'examen des mêmes points que nous avons indiqués au cas où aucun revenu des propriétés bâties n'est déclaré. Il consulte notamment les bulletins de renseignements que renferme le dossier individuel.

Si ces bulletins suffisent en ce qui concerne les propriétés bâties imposées à la contribution foncière ; s'ils suffisent encore en ce qui concerne les propriétés exonérées temporairement d'impôt foncier (à la condition que le contrôleur dans le ressort duquel se trouvent des constructions nouvelles, des additions de construction et des habitations à bon marché ait eu la précaution de rédiger un bulletin de renseignements mentionnant le revenu de ces constructions dès leur achèvement), leur concours est inexistant en ce qui concerne les bâtiments ruraux et les propriétés situées à l'étranger.

Pour ces sortes de propriétés, il y a lieu de procéder comme nous l'indiquons un peu plus loin.

Ces notions générales données, nous allons maintenant examiner les procédés spéciaux employés pour la vérification d'abord du reevenu réel, ensuite du revenu forfaitaire.

§ 2. — Contrôle de la déclaration du revenu réel des propriétés bâties

NÉCESSITÉ D'UN CONTRÔLE APPROFONDI.

Lorsque le contribuable a librement arrêté son choix sur le système de la déclaration du revenu réel, il est à présumer que cette option a été guidée par son intérêt et que le revenu réel déclaré est inférieur au revenu net cadastral de toutes ses propriétés bâties. Il est évident, en effet, que si ce revenu réel devait ressortir à un chiffre plus fort, le déclarant, profitant de la faculté que lui concède la loi, aurait usé du système forfaitaire.

Or, le revenu forfaitaire, établi sur des bases exactes en 1910 et restées immuables depuis, est maintenant bien au-dessous de la réalité. *Il est donc anormal que le revenu réel des propriétés bâties soit actuellement, et jusqu'à la prochaine révision des évaluations, inférieur au revenu net servant de base à la contribution foncière.* Lorsque ce fait est constaté — et le premier soin du contrôleur, au vu de la déclaration du revenu réel, est de rapprocher ce revenu du revenu forfaitaire — il y a lieu de rechercher les causes de l'anomalie et de procéder à un contrôle minutieux et serré des assertions du déclarant.

Plaçons-nous donc dans l'hypothèse où le contribuable a indiqué dans la colonne 2 du paragraphe IV de la formule de déclaration un chiffre global représentant le revenu réel de *l'ensemble de ses propriétés bâties* (que ce chiffre soit, d'ailleurs inférieur ou supérieur au revenu forfaitaire, car nous traitons la question dans son ensemble).

C'est ce chiffre global qu'il s'agit de vérifier.

Or, la vérification approfondie d'un chiffre global doit être effectuée suivant les règles de la méthode analytique. Il convient donc d'abord de procéder à une ventilation et de chercher dans ce revenu global réel la part qui se rapporte à chaque immeuble. Il suffit ensuite de vérifier si cette part est bien conforme à la vérité. Nous allons successivement parcourir les diverses opérations auxquelles donne lieu cette vérification.

1° DEMANDE D'ÉCLAIRCISSEMENTS AU DÉCLARANT.

Le contrôleur adresse au déclarant une demande d'éclaircissements, dont voici un exemple :

« Dans votre déclaration relative à l'Impôt général sur le Revenu et souscrite le 25 février 1924, vous mentionnez comme revenu net réel de l'ensemble de vos propriétés bâties, pendant l'année 1923, la somme de... 45.620 francs.

« Pour me permettre de vérifier cette partie de votre déclaration, veuillez me fournir ci-contre ou sur une feuille annexée à la présente :

1° La liste de tous les immeubles bâtis que vous possédez, à titre de propriétaire ou d'usufruitier, que vous les occupiez personnellement, que vous les destiniez à la location, ou que vous en concédiez gratuitement la jouissance.

« Cette liste, dans laquelle la situation de chaque propriété

sera indiquée distinctement (Département, Commune, rue et numéro dans les villes), devra comprendre aussi les bâtiments d'exploitation agricole (granges, écuries, etc.) et, le cas échéant les immeubles que vous pourriez posséder hors de France.

2° Un état présentant, pour chacun de vos immeubles :

- a) Le produit brut ;
- b) Les frais déduits ;
- c) Le produit net. »

Cette demande, si détaillée qu'elle paraisse, est parfaitement régulière et ne comporte que des *éclaircissements*. Le contrôleur, en effet, ne demande pas au déclarant de lui donner des justifications sur le revenu net de chacun de ses immeubles (nom des locataires, montant du loyer payé par chacun d'eux, détail des frais généraux, etc.) : il désire connaître simplement ce chiffre, ce qui est tout différent. Ainsi, il reste dans la limite des droits que lui confère l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914.

2° EXAMEN DE LA RÉPONSE DU CONTRIBUABLE.

Au reçu de la réponse à la demande d'éclaircissements, le contrôleur procède aux opérations suivantes :

a) Il vérifie si la liste des immeubles bâtis fournie dans cette réponse est bien complète. Pour cela, il s'inspire de ce que nous avons dit précédemment et, notamment, il consulte les bulletins de renseignements modèle n° 7 A, contenus dans le dossier ; puis il rapproche cette liste des diverses indications contenues aux paragraphes VI et VII de la formule de déclaration modèle n° 1 et au verso de la formule modèle n° 1 bis. Le cas échéant, il consulte le cadastre.

b) Il rapproche cette liste, complétée s'il y a lieu, de l'état faisant ressortir le revenu net par immeuble. D'un simple coup d'œil, le contrôleur distingue les immeubles qui n'ont reçu aucune évaluation des immeubles qui en ont reçu une.

3° IMMEUBLES POUR LESQUELS AUCUN REVENU N'EST DÉCLARÉ.

Le contrôleur recherche si cette non-évaluation résulte d'une omission de la part du déclarant ou si, réellement, ces immeubles ont été improductifs de revenu au cours de l'année précé-

dente. Pour cela, il peut, ou mettre en cause le contribuable lui-même, ou recueillir soit directement soit par l'intermédiaire de son collègue compétent les renseignements nécessaires au cours de son passage dans la commune ou pendant son recensement.

a) *Omission*. — En cas d'omission, le contrôleur détermine d'office, selon les règles d'évaluation employées en la matière, le revenu net à affecter aux immeubles en question, sans être limité par l'évaluation cadastrale, le plus souvent insuffisante. Il rectifie la déclaration selon la procédure que nous exposerons dans un chapitre spécial. Si cependant l'omission était involontaire, le déclarant pourrait être appelé officieusement à faire un complément de déclaration.

b) *Immeubles improductifs de revenu*. — Il peut arriver qu'un immeuble, par suite de circonstances diverses évidemment exceptionnelles, ne produise aucun revenu (par exemple s'il est vacant, au sens fiscal du mot, ou si les locataires ne paient pas leur loyer). Son produit net ne dépasse pas, dans ce cas, les frais déductibles ; il peut même leur être inférieur. Dans ce dernier cas, il y a un déficit d'exploitation qui vient en compensation du revenu net des autres immeubles. Si, dans l'ensemble, les propriétés bâties du déclarant accusent un déficit d'exploitation, ce déficit est valablement indiqué au paragraphe VII de la formule.

L'attention du contrôleur doit, cependant, être attirée sur ces immeubles soi-disant improductifs de revenu, car ce sont, en général, les immeubles que le déclarant réserve à son usage personnel ou dont il concède gratuitement la jouissance à des tiers. Leur valeur locative doit entrer en compte dans le calcul du revenu global, et le contrôleur fait, dans ce cas, toutes rectifications nécessaires.

Si l'immeuble ne rentre pas dans ce cas, le contrôleur procède alors à une vérification quant au fond pour s'assurer si réellement le produit brut n'a pas dépassé les dépenses déductibles.

4° IMMEUBLES DONT LE REVENU RÉEL EST DÉCLARÉ.

Dans sa réponse à la demande d'éclaircissements, nous supposons que le contribuable a indiqué, pour chacun de ses immeubles :

a) Le produit brut ; b) Les frais déduits ; c) Le produit net.

Le contrôleur procède succinctement à la vérification de chacune de ces indications ;

a) *Produit brut.*

Pour les immeubles loués, le contrôleur trouve, dans les documents de service qu'il détient, des renseignements très précis, notamment l'extrait des baux ou locations verbales enregistrées.

En ce qui concerne les immeubles situés dans des villes recensées (villes de plus de 5.000 habitants de population agglomérée) le bulletin de recensement (modèle n° 2 ter) établi par chacun d'eux fournit, nous le savons, le nom de tous les occupants ainsi que le prix actuel de leur loyer. Par addition, il est facile au contrôleur d'obtenir le produit brut réel et de comparer le chiffre ainsi obtenu avec celui fourni par le déclarant.

Quant aux immeubles dont le déclarant se réserve l'usage en tout ou partie ou dont il concède gratuitement la jouissance à des tiers, le bulletin de recensement fournit aussi la valeur locative attribuée à ces locaux, soit par comparaison, soit par estimation directe. S'il s'agit d'immeubles récemment acquis par le déclarant, on consulte le dossier du précédent propriétaire qui, bien souvent, contient des renseignements intéressants.

En ce qui concerne l'évaluation du produit des bâtiments ruraux et des immeubles sis à l'étranger, nous réservons nos explications pour la fin de la présente section.

b) *Frais déduits.*

Plus délicate est la vérification des frais déduits du produit brut, et c'est bien sur ce point que viennent le plus souvent les désaccords entre le contribuable et le contrôleur, désaccords d'ailleurs généralement dissipés après explications réciproques.

Si le contrôleur était en droit d'exiger, sur les frais déduits, des *justifications*, sa vérification serait facile : il lui suffirait une fois sa demande faite, d'attendre que le déclarant, toutes pièces en mains, vienne faire la preuve des dépenses déductibles réellement effectuées. Mais souvenons-nous qu'ici le contrôleur n'a droit qu'à des éclaircissements. Néanmoins, il arrive toujours, par des moyens détournés mais légaux, à obtenir les justifications qu'il désire.

Tout d'abord, il rapproche les frais déduits par le contribuable du produit brut préalablement vérifié. Si ces frais ressortent à une proportion raisonnable, que l'on peut estimer au maximum à 30 % pour les maisons et 45 % pour les usines (nous forçons ici, à dessein, la déduction forfaitaire employée dans le calcul du

revenu net cadastral) nous pensons qu'il n'y a pas d'exagération notable et que le contrôleur peut admettre, sans vérification plus poussée, le chiffre du déclarant.

Mais si cette proportion est dépassée, le contrôleur doit aller au fond des choses. Pour cela, il peut adresser au déclarant une lettre officielle (modèle n° 10 B) par laquelle il lui fait part de sa constatation et l'invite à bien vouloir reviser ses calculs.

Le plus souvent le déclarant, en réponse à cette lettre, fournit spontanément le détail des frais déduits. S'il ne le fait pas, et si sa réponse laisse subsister les mêmes incertitudes dans l'esprit du contrôleur, celui-ci use de son droit de rectification (art. 17 de la loi). Il adresse au contribuable une lettre (modèle n° 10 C) lui notifiant le chiffre qu'il substitue à celui qui est déclaré. Il indique comme motif de ce rehaussement, le fait que les déductions opérées dans le calcul du revenu net des propriétés bâties ne sont pas en rapport avec l'importance de l'immeuble. Le texte de cette lettre se termine la phrase suivante, que nous connaissons déjà : « Si vous entendiez produire des observations à ce sujet, vous auriez à me les faire parvenir par écrit ou à me les présenter verbalement dans un délai de vingt jours à partir de la réception du présent avis. »

Si le déclarant est sincère, il ne laisse pas majorer ainsi sa déclaration (et par suite le montant de son impôt). Il n'hésite pas à venir apporter au contrôleur le détail de ses calculs, appuyé des pièces justificatives. S'il ne le faisait pas à ce moment il devrait le faire devant le Tribunal administratif car, bien que le fardeau de la preuve ne lui incombe pas strictement, la conviction du juge pourrait être entraînée par les démonstrations de l'Administration. Il serait obligé de se défendre, s'il désirait triompher ; et sa défense consisterait précisément à étaler ses pièces justificatives.

En fait, le déclarant doit donc toujours arriver à justifier les dépenses qu'il a déduites pour calculer le revenu net de chacun de ses immeubles, ou tout au moins à donner le détail de ces dépenses.

Plaçons-nous donc dans le cas où le contrôleur est arrivé à ce résultat. Il va, alors, parcourir ces dépenses l'une après l'autre et examiner, pour chacune d'elles :

1° Si elles sont bien des dépenses dont la loi autorise la déduction ;

2° Si leur montant n'est pas exagéré ;

1° L'article 1^{er} du décret du 17 janvier 1917 mentionné comme

dépenses déductibles « les frais de gestion, d'assurances, d'entretien et l'amortissement du capital ». Il suffit pour le contrôleur de vérifier si les dépenses déduites rentrent bien dans cette énumération.

Attirons cependant l'attention sur le fait que l'exagération des dépenses déduites par le déclarant vient, très souvent, des frais de réparations effectuées réellement l'année précédente, et portés intégralement en dépenses. Or, parmi ces frais de réparations, certains sont déductibles (frais d'entretien), certains ne le sont pas (frais ayant donné une plus-value à l'immeuble). Pour ces derniers, seul leur amortissement est susceptible d'être déduit annuellement.

2° Le contrôleur ayant retenu les dépenses légalement déductibles doit, ensuite, en vérifier le montant. Si le contribuable présente des pièces justificatives, il suffit de compulser ces pièces et de procéder à un pointage. Dans le cas contraire, le contrôleur sait, par habitude professionnelle, distinguer les dépenses qui sont normales de celles qui sont exagérées. Pour ces dernières, il procède, en l'absence d'autres moyens, par rectification de la déclaration, sauf observations justifiées du déclarant.

Vérification au moyen de renseignements puisés chez d'autres contribuables. — Dans les cas où il s'agit de sommes importantes et où, par conséquent, les intérêts du Trésor l'exigent, le contrôleur peut procéder à la vérification au moyen des renseignements puisés chez d'autres contribuables, dans l'exercice de ses fonctions. Ainsi, en vérifiant la comptabilité d'un régisseur d'immeubles ou d'un agent d'affaires (vérification effectuée pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, en vertu de l'art. 32 de la loi du 31 juillet 1920) le contrôleur relève une foule de renseignements intéressants se rapportant aux clients de ces personnes, comme par exemple, les comptes de gestion que les gérants d'immeubles envoient périodiquement à leurs mandants.

Etant donné qu'en général un propriétaire d'immeubles s'adresse, pour la généralité de ses propriétés, à un même régisseur, l'examen des comptes de ce dernier donne d'un seul coup des renseignements très précis et exacts sur l'ensemble des revenus bruts et nets touchés par le propriétaire pour tous ses immeubles bâtis de rapport. Il est donc inutile de demander à ce dernier des justifications, le contrôleur les possédant très détaillées par ce moyen détourné, mais fort légal.

Si le propriétaire occupe ou gère lui-même ses immeubles, il

est quelquefois utile, voire nécessaire, de vérifier les charges importantes dont il demande la déduction au moyen de recherches faites dans les livres de commerce de ses fournisseurs : entrepreneurs de maçonnerie, plombiers, couvreurs, vitriers, etc. Mais, le plus souvent, ces frais sont susceptibles d'une appréciation suffisamment exacte pour ne motiver qu'exceptionnellement des recherches de ce genre, longues, compliquées, et qui doivent être réservées pour les cas où des intérêts importants sont en jeu.

5° REVENU RÉEL TOTAL DES PROPRIÉTÉS BATIES RETENU PAR LE CONTRÔLEUR.

Pour chacune des propriétés bâties appartenant au déclarant (et aux personnes dont il totalise les revenus avec les siens) le contrôleur a donc arrêté le revenu réel, positif ou négatif. Il lui suffit d'établir une récapitulation en remarquant qu'il y a compensation entre les revenus de certains immeubles et les pertes de certains autres, et que c'est, en définitive, le résultat de l'ensemble (bénéficiaire ou déficitaire) qui doit figurer soit au § IV de la déclaration, soit au § VII.

§ 3. — Contrôle de la déclaration du revenu net forfaitaire des propriétés bâties

Ce contrôle est beaucoup plus simple que le précédent puisqu'il s'agit là d'un forfait que l'Administration a établi elle-même et ne peut contester.

Le rôle du contrôleur se borne donc, en principe, à vérifier si le déclarant a bien compris dans sa déclaration la totalité de ses propriétés bâties, y compris celles dont il se réserve la jouissance ou qu'il exploite personnellement.

Le contrôleur établit donc, par les moyens déjà indiqués, la liste de toutes les propriétés bâties appartenant (en pleine propriété ou en usufruit) au déclarant et aux personnes dont il totalise les revenus avec les siens. Il demande le cas échéant au contribuable de lui faire connaître la répartition, entre ses divers immeubles, du revenu net total déclaré. C'est sur ces bases précises qu'il procède à tous rapprochements et pointages nécessaires,

n'hésitant pas à faire appel, si besoin est, au concours, soit de ses collègues pour toutes recherches sur les documents cadastraux, soit du déclarant lui-même qu'il peut inviter à présenter tous les « avertissements » fonciers sur lesquels figurent les revenus nets forfaitaires totalisés.

Cette vérification est, on le voit, très aisée en ce qui concerne les immeubles imposés à la contribution foncière sur la base du revenu net cadastral.

Mais rappelons ici que le déclarant doit faire état, dans la déclaration relative à l'Impôt général sur le Revenu, de tous ses immeubles sans exception, même de ceux qui bénéficient d'une exemption permanente ou temporaire d'impôt foncier, même de ceux situés hors de France.

Ces immeubles n'étant pas pourvus d'un revenu cadastral, il convient d'en évaluer le revenu d'après les règles fixées pour l'assiette de la contribution foncière.

L'Instruction de 1918 (art. 164) donne, à ce sujet, une règle précise : « A défaut de revenu servant effectivement de base à la contribution foncière, c'est le *revenu brut des immeubles, diminué forfaitairement de 25 ou de 40 %*, selon les cas, qui doit alors être compris dans le décompte du montant total des revenus de la catégorie ».

La détermination et la vérification du revenu brut de ces immeubles se font par les méthodes déjà indiquées. Il suffit donc de retenir les 75 % ou les 60 % de ce chiffre pour obtenir le revenu net correspondant.

Au sujet de la vérification du revenu forfaitaire il y a lieu de faire les quelques remarques suivantes :

1° Les contribuables, interprétant restrictivement le texte de la rubrique figurant sur la formule de déclaration : « Revenu net servant de base à la contribution foncière », ne déclarent, en général, que les revenus nets réellement imposés à cette contribution. Le contrôleur doit donc porter son attention sur ce point et inviter, une fois pour toutes, le contribuable à souscrire un complément de déclaration en ce qui concerne les revenus nets des constructions nouvelles, habitations à bon marché, bâtiments ruraux ou immeubles sis hors de France. Lorsque cette omission est volontaire, ou qu'il y a récidive, le contrôleur procède alors par voie de rectification.

2° Le déclarant, ayant opté pour le système forfaitaire doit employer ce forfait pour *tous* ses immeubles, y compris, ceux qui,

en réalité, ne donnent que des résultats déficitaires (comme par exemple pour les immeubles vacants ou ceux dont les locataires ne s'acquittent pas de leurs loyers). Le contrôleur veille à l'application de cette règle, si souvent transgressée par les déclarants.

3° Bien que le revenu cadastral soit réputé être un revenu net, il n'est pas établi sous déduction de toutes les charges qui grèvent la propriété, mais seulement sous déduction des « frais de dépérissement, d'entretien et de réparations » (loi du 8 août 1890). En particulier, les impôts réels immobiliers, charges de l'immeuble, ne sont pas compris dans cette déduction forfaitaire. Le contrôleur admet donc leur déduction au § VI de la formule.

4° Lorsqu'un industriel ou un commerçant exerce sa profession dans des immeubles lui appartenant, il est admis à déduire, pour le calcul de ses bénéfices commerciaux, les revenus nets imposés à la contribution foncière, de ces immeubles. Mais alors le contrôleur doit veiller à ce que ces revenus nets soient bien déclarés sous la rubrique dont nous nous occupons, sans quoi ils échapperaient entièrement à l'impôt général.

PARTICULARITÉS DE L'ÉVALUATION DES BATIMENTS RURAUX.

Les bâtiments ruraux, c'est-à-dire ceux qui servent exclusivement à l'exploitation agricole (granges, écuries, celliers, etc...) ont été exonérés totalement de l'impôt foncier par la loi du 3 frimaire an VII (art. 85). Cette exonération, étendue aux bâtiments servant à loger les gardiens des bestiaux par la loi du 8 août 1890 (art. 5), se justifiait à une époque où, par suite d'une application trop rigoureuse des doctrines physiocratiques, la propriété foncière était surchargée d'impôts. Aujourd'hui, elle est un anachronisme. C'est une faveur qui, s'ajoutant aux autres avantages fiscaux dont bénéficient depuis la guerre les propriétaires-cultivateurs, rompt l'égalité fiscale au détriment d'autres catégories de contribuables, notamment de celles qui, par suite des lois inéluctables de l'incidence, supportent en dernière analyse tout le fardeau de notre fiscalité.

Il y a plus encore. Non seulement l'élévation des bâtiments ruraux est exonérée de la contribution foncière des propriétés bâties, mais, depuis le 1^{er} janvier 1915, le sol sur lequel repose cette élévation est en outre exonéré de la contribution foncière des propriétés non bâties (dispositions combinées de la loi du 26 décembre 1908, art. 2 et de la loi du 29 mars 1914, art. 3. Voir aussi la circulaire du 1^{er} avril 1914, n° 1230),

La conséquence technique est que les bâtiments ruraux :

- 1° Ne figurent pas à la matrice cadastrale des propriétés bâties ;
- 2° Ne sont portés à la matrice des propriétés non bâties que pour leur superficie.

Ces bâtiments ne sont donc pas évalués au cadastre et c'est l'un des vices de notre système cadastral, très défectueux dans son ensemble (1).

Mais, si ces bâtiments ne sont pas évalués, ils sont décrits. Ils figurent en principe sur les plans parcellaires (car ils constituent bien une *parcelle* au sens technique du mot), et ils sont mentionnés, comme nous venons de le dire, sur la matrice cadastrale pour leur superficie seulement.

Donc, si le cadastre ne fournit pas au contrôleur le revenu net des bâtiments ruraux, ce document lui permet cependant de connaître le nombre et la superficie des bâtiments de cette nature appartenant à un même propriétaire. Il se reporte au folio ouvert au nom de l'intéressé, et relève les sols des bâtiments.

Ce folio doit être tenu à jour des constructions ou des démolitions des bâtiments ruraux aussi bien que des bâtiments ordinaires, puisque ces événements ont pour effet de rendre le sol non imposable ou imposable à la contribution foncière des propriétés non bâties. Si donc tout se passe comme il convient, la matrice cadastrale fournit des indications actuelles et précises sur le nombre et la superficie des bâtiments ruraux.

Par des pointages et des rapprochements appropriés le contrôleur a donc en mains des renseignements qui lui permettent de

(1) L'évaluation des bâtiments ruraux à un cadastre renouvelé donnerait, à ce document, une précision et une valeur qu'il ne saurait atteindre sans cela. L'établissement, en France, d'un cadastre juridique, œuvre de longue haleine qui tôt ou tard s'imposera — car elle est sur le chemin de notre évolution — exigera cette mesure. La constatation des droits réels immobiliers ne pourrait, en effet, être effectuée au moyen d'un cadastre incomplet, ne comprenant pas les bâtiments d'exploitation rurale. Et même si, sans aller jusqu'au système pourtant si désirable des livres fonciers, notre cadastre devait conserver principalement son rôle fiscal, il pourrait accessoirement rendre de grands services dans l'ordre économique et juridique si tous les biens immeubles, sans exception, y étaient décrits et évalués.

Sur l'ensemble du problème cadastral, notamment sur l'exposé technique et juridique de l'institution des livres fonciers, on consultera avec un grand intérêt le récent ouvrage très documenté de notre éminent maître, M. le Docteur Louis Hege, chargé de Cours à l'Université de Lausanne, Directeur du Registre foncier du Canton de Vaud (Suisse), ouvrage intitulé : *Etude sur le Cadastre* (Edition La Concorde, Lausanne, 1923).

parer à l'omission du revenu des bâtiments servant à l'exploitation agricole.

L'évaluation de ces bâtiments, s'ils sont utilisés par le propriétaire lui-même, gagne à être faite par le contrôleur contradictoirement avec l'intéressé, et ce n'est pas sur ce point qu'intervient généralement un désaccord. Néanmoins, si cette éventualité se produisait, il appartiendrait au contrôleur de rectifier d'office la déclaration. Il aurait soin de laisser, dans le dossier, une note justifiant ce rehaussement, car la preuve lui incomberait si l'affaire était portée, après la publication du rôle, devant la juridiction contentieuse.

Lorsque le domaine rural est affermé, la valeur locative totale du domaine (qui comprend en général une maison d'habitation, des bâtiments ruraux et des terres) est ventilée approximativement en deux parties, l'une correspondant aux constructions et déclarée comme revenu des propriétés bâties, l'autre relative aux terres et déclarée comme revenu des propriétés non bâties. Cette ventilation n'a qu'une importance secondaire dans la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu, et n'est faite en somme que pour satisfaire à la lettre de la loi (art. 16) qui exige l'indication détaillée des revenus par catégorie. Etant donné que cette prescription légale a pour but de faciliter le contrôle, et que le contrôle ne gagne rien à cette ventilation très artificielle, nous admettons volontiers, pour notre part, que le déclarant trace sur la formule une accolade réunissant les rubriques des deux premières catégories et déclare un chiffre global pour l'ensemble des revenus fonciers, chiffre égal au total net du fermage de ses domaines.

REVENUS DES IMMEUBLES SITUÉS HORS DE FRANCE.

Le déclarant, domicilié en France, doit, nous le savons, faire état dans sa déclaration relative à l'impôt général sur le Revenu, non seulement du revenu de ses immeubles situés en France, mais aussi de celui de ses immeubles situés hors de France.

Sur ce point, le contrôleur doit, le plus souvent, se fier aux assertions du contribuable. Les lois de puissance publique, dont les lois fiscales, sont territoriales et le contrôleur ne peut exercer ses droits de vérification qu'en ce qui concerne les immeubles situés sur le territoire français.

Il est donc, en général, impossible à cet agent de connaître :

- 1° Si tel ou tel contribuable a des propriétés à l'étranger ;
- 2° Le montant des revenus que produisent ces propriétés.

C'est donc, en principe, soit par la déclaration spontanée du contribuable même, soit, si le contrôleur a quelque pressentiment à ce sujet, à la suite d'une demande écrite ou verbale de renseignements, que ces propriétés et leurs revenus peuvent être connus.

Dans quelques cas le contrôleur trouve une base à son contrôle, par exemple lorsque ces immeubles sis à l'étranger sont mentionnés dans un acte translatif de propriété, dans une succession, dans un partage, dans un contrat de mariage, etc..., ou encore si les revenus de ces propriétés sont touchés en France chez un intermédiaire dont la comptabilité peut être examinée par le contrôleur.

SECTION V

Revenus des propriétés foncières non bâties

§ I. — Notions générales

Le contrôle des revenus des propriétés non bâties s'effectue d'après des règles analogues à celles que nous avons exposées, dans la section précédente, relativement aux revenus des propriétés bâties. Aussi nous bornerons-nous à rappeler ici sommairement les points principaux, en insistant seulement sur les particularités du contrôle des revenus fonciers non bâtis.

DROIT POUR LE DÉCLARANT DE CHOISIR PARMI LES DEUX MÉTHODES DE DÉCLARATION, CELLE QUI LUI CONVIENT LE MIEUX.

Comme pour les propriétés bâties, le contribuable tient de la loi le droit de déclarer soit le revenu réel, soit le revenu net servant de base à la contribution foncière (revenu forfaitaire). Ce droit est absolu, et le contrôleur doit se conformer au choix fait par le déclarant même si ce choix varie chaque année. Il y a lieu, cependant, de faire remarquer que le forfait ne s'impose au contrôleur que lorsque le contribuable a souscrit régulièrement sa déclaration. Dans le cas contraire, le contrôleur est maître de sa taxation d'office, ainsi que nous l'exposerons dans un chapitre spécial.

Toutefois, pour la déclaration des revenus d'une même année, le contribuable ne peut employer l'une et l'autre de ces méthodes mais seulement l'une ou l'autre.

Le contrôleur s'assure donc, d'un coup d'œil, si le contribuable a bien respecté cette règle. Dans le cas contraire, il doit le mettre en demeure d'opter entre l'une ou l'autre de ces deux méthodes, sous peine de rectification d'office.

Nous estimons, toutefois que cette règle souffre une exception en matière de revenu des *propriétés boisées*. Les revenus de ces propriétés peuvent être, soit déclarés en une seule fois au moment où ils sont réalisés par la vente des coupes, soit déclarés annuellement par le moyen des revenus nets servant de base à la contribution foncière des propriétés non bâties (I, art. 165). Si le propriétaire des propriétés boisées se place sous le régime forfaitaire au moment de la plantation et pendant la croissance des bois, il doit logiquement continuer à employer ce régime jusqu'à leur coupe, sous peine d'être tenu de comprendre le produit net des coupes dans le revenu de l'année au cours de laquelle il le recueille. Si donc un propriétaire déclare pour ses propriétés boisées un revenu forfaitaire, nous ne croyons pas que cette évaluation doive entraîner nécessairement une évaluation analogue pour l'ensemble de ses autres propriétés non bâties. Inversement si ce propriétaire ne déclare pas le revenu net forfaitaire annuel pour ses propriétés boisées, il ne nous paraît pas qu'il doive nécessairement employer la méthode de déclaration du revenu réel pour ses autres propriétés.

Cette exception n'est d'ailleurs qu'apparente. Dans le fond elle constitue l'application de la règle que le déclarant peut choisir

entre deux procédés d'évaluation de revenu. Ce choix est annuel pour la généralité des cultures dont les produits se renouvellent annuellement ; mais pour les cultures à longue période, par exemple pour un bois dont la durée de révolution est de 80 ans, ce choix se fait une fois tous les 80 ans.

ETENDUE DU DROIT DE VÉRIFICATION DU CONTRÔLEUR.

Comme en matière de propriétés bâties, le contrôleur ne peut demander, pour la vérification des revenus des propriétés non bâties, que des *éclaircissements*, et non des *justifications*.

En fait, si le contribuable ne lui présente pas des justifications spontanées sur des points particulièrement douteux, le contrôleur sait, en usant des moyens légaux, conduire le déclarant sur la voie des justifications, ainsi que nous l'avons indiqué dans la section précédente.

LISTE DES PROPRIÉTÉS NON BATIES APPARTENANT AU DÉCLARANT.

Avant d'entreprendre la vérification quant au fond, le contrôleur doit rassembler tous les documents qu'il possède et qui peuvent lui permettre de dresser la liste des propriétés non bâties appartenant au déclarant, propriétés groupées par commune ou par exploitation.

Même au cas où une déclaration ne contiendrait pas mention d'un revenu foncier non bâti, le contrôleur doit s'assurer, par les mêmes moyens que ceux indiqués pour les propriétés bâties, que réellement le contribuable ne possède aucune propriété de cette nature.

Si un revenu des propriétés non bâties est déclaré le contrôleur vérifie si pour le calcul de ce revenu le déclarant a bien fait état de toutes ses propriétés notamment :

1° De celles qu'il exploite lui-même ou dont il se réserve la jouissance ;

2° De ses propriétés d'agrément qui, le plus souvent, lui coûtent au lieu de lui rapporter ; mais il s'agit là de dépenses somptuaires et personnelles qui n'influent pas sur le revenu intrinsèque de ces propriétés, c'est-à-dire sur l'intérêt afférent au capital immobilier représenté par ces propriétés (intérêt égal au prix de

loyer dont ces immeubles seraient susceptibles en cas de location) ;

3° Des propriétés non bâties qui jouissent d'une exemption totale ou partielle d'impôt foncier ;

4° Des propriétés non bâties situées hors de France et dont le revenu contribue à former le revenu global de l'intéressé.

Seuls les revenus des sols des bâtiments et dépendances, ainsi que ceux des terrains réservés à un usage industriel ne sont pas à évaluer ici, puisqu'ils sont comptés dans l'évaluation des propriétés bâties.

§ 2. — Contrôle de la déclaration du revenu réel des propriétés non bâties

NÉCESSITÉ D'UN CONTRÔLE APPROFONDI.

Le déclarant, s'il fait passer ses intérêts personnels avant ceux du Trésor (et, sur ce point, nous pouvons avoir confiance en lui), ne déclare en général son revenu réel que si ce revenu est inférieur au revenu forfaitaire.

Or, ce revenu forfaitaire, établi sur des bases exactes avant la guerre (évaluation faite de 1908 à 1912) est actuellement atténué dans une forte proportion que nous estimons être du quart. *Il est donc anormal que le revenu réel des propriétés bâties soit actuellement, et jusqu'à la prochaine revision des évaluations, inférieur au revenu net cadastral.*

Si la déclaration fait ressortir une anomalie de ce genre, le contrôleur doit s'attacher à en découvrir les causes par une vérification approfondie.

Si, au contraire, le revenu réel déclaré est supérieur au revenu forfaitaire, il y a là une présomption de sincérité. Malgré tout, la vérification doit se poursuivre, étant donné que le chiffre déclaré peut être, néanmoins atténué dans une proportion importante. Ceci posé, les phases de la vérification sont les suivantes :

1° DEMANDE D'ÉCLAIRCISSEMENTS.

Pour procéder méthodiquement à la vérification, le contrôleur doit être en possession d'un certain nombre de renseignements

précis, qu'il obtient de l'intéressé lui-même par l'envoi d'une demande d'éclaircissements. Cette demande peut, par exemple, être libellée ainsi :

« Dans votre déclaration relative à l'impôt général sur le revenu et souscrite le 27 février 1924, vous mentionnez, comme revenu net réel de l'ensemble de vos propriétés non bâties, pendant l'année 1923, la somme de : 31.250 frs.

« Pour me permettre de procéder à la vérification de cette partie de votre déclaration, veuillez m'indiquer si contre, ou sur une feuille annexée à la présente :

« 1° Les communes sur le territoire desquelles vous possédez des parcelles de propriétés non bâties.

« 2° La contenance et l'affectation des terrains dont vous seriez propriétaire soit à l'étranger, soit dans les colonies et pays de protectorat.

« 3° Le relevé sommaire des calculs qui vont ont permis de déterminer le revenu ci-dessus indiqué, relevé faisant ressortir notamment : le revenu brut, les frais déduits et le revenu net afférent aux groupes de parcelles que vous avez envisagés. »

2° EXAMEN DE LA RÉPONSE DU CONTRIBUABLE.

Muni de la réponse du contribuable, supposée satisfaisante en la forme, le contrôleur procède ainsi qu'il suit :

a) Il vérifie si la liste des communes dressée par l'intéressé est bien exacte. Pour cela, il compulse d'abord tous les documents qui se trouvent dans le dossier individuel, notamment les bulletins (modèle n° 7 A) qui lui donnent, par commune, le montant total du revenu net cadastral. Ces bulletins pouvant cependant être incomplets ou non tenus à jour des mutations, ne sont utilisés qu'avec circonspection. En cas de désaccord entre leurs indications et les données du contribuable, le contrôleur fait appel, le cas échéant, au concours de son collègue du lieu de la situation des biens.

Le contrôleur rapproche ensuite cette liste des communes des énonciations de la déclaration. Il s'assure qu'au § VI aucun impôt foncier établi dans une commune non mentionnée n'est porté en déduction ; qu'au § VII aucun déficit d'exploitation n'est indiqué pour des propriétés non mentionnées d'autre part ; qu'au verso de la formule modèle n° 1 bis, concernant les dégrèvements pour charges de famille, il n'est demandé des déductions que pour les articles fonciers dont le contribuable a mentionné les revenus.

Le contrôleur arrive, par ces moyens et par d'autres encore (par exemple par les actes translatifs, les actes de partage, de succession, les contrats de mariage, etc.), à connaître exactement tous les immeubles non bâtis qui sont dans le patrimoine du déclarant et dans celui des personnes dont il totalise les revenus avec les siens.

b) Ceci fait, le contrôleur vérifie si dans ses calculs le déclarant a bien attribué un revenu à chaque groupe de propriétés ou à chaque exploitation dans le cas où ses propriétés forment plusieurs domaines loués séparément. Le contrôleur distingue ainsi les immeubles qui n'ont reçu aucune évaluation de ceux qui en ont reçu une.

3° PROPRIÉTÉS N'AYANT REÇU AUCUNE ÉVALUATION.

Ce défaut d'évaluation est dû soit à une omission (involontaire ou non), soit à ce que les propriétés en question ont été improductives de revenu au cours de l'année antérieure à celle de la déclaration.

a) *Omission.* — Si l'omission est involontaire ou faite de bonne foi, le contribuable peut être invité officieusement à souscrire au plus tôt un complément de déclaration, mais rien n'oblige le contrôleur à procéder ainsi. Il peut (et il le fait toujours en cas d'omission volontaire) déterminer d'office le revenu des propriétés omises sans être limité, en cela, par l'évaluation cadastrale. Il rectifie d'office la déclaration, se conformant pour cela aux règles tracées par l'art. 17 de la loi.

b) *Propriétés improductives de revenu.* — Il est rare, tout au moins anormal, qu'un terrain ne produise aucun revenu, cas qui se présente lorsque le revenu brut ne dépasse pas les frais déductibles. Il en est ainsi, notamment lorsque de gros travaux affectant le fond du terrain (défoncement, construction de canaux d'irrigation, de murs de soutènement, etc...) ont été faits récemment. Les frais d'amortissement de ces travaux, seuls déductibles, peuvent alors dépasser pendant les années de replantation le revenu brut. Dans tous les cas, le contrôleur se fait donner des précisions sur cette anomalie et, le cas échéant, il vérifie sur place les dires du contribuable si l'intérêt du Trésor l'exige.

Mais le plus souvent, les propriétés considérées comme improductives de revenu sont celles qu'occupe le déclarant lui-même,

qu'il réserve à son agrément, ou qu'il laisse volontairement improductives (terrains à bâtir, par exemple). Bien que n'en percevant pas effectivement un revenu en argent, ces propriétés doivent être dotées d'une valeur locative égale à celle que percevait le propriétaire s'il les louait (L. art. 165). Le contrôleur ne manque pas de faire à ce sujet toute rectification nécessaire, soit d'office, soit plutôt avec le concours du contribuable.

4° PROPRIÉTÉS DONT LE REVENU RÉEL EST DÉCLARÉ.

Si le contribuable a répondu convenablement à la demande d'éclaircissements, le contrôleur connaît le détail des calculs effectués par l'intéressé pour l'obtention du revenu net, notamment le revenu brut et les frais déduits. Ces deux facteurs sont vérifiés ainsi qu'il suit :

a) Revenu brut. — Pour les propriétés louées, le contrôleur trouve dans le dossier individuel (si toutefois les recherches dans les bureaux de l'Enregistrement ont été faites avec soin) tous les renseignements précis, notamment l'extrait des baux enregistrés. Pour l'utilisation de ces baux, on se référera aux procédés indiqués en matière d'évaluation des propriétés non bâties par l'Instruction du 31 décembre 1908 en remarquant qu'il s'agit de déterminer ici non le revenu intrinsèque moyen et normal de la propriété non bâtie (comme c'est le cas pour les travaux d'expertise cadastrale) mais le revenu réellement obtenu par le propriétaire au cours d'une année donnée. Par conséquent, même les baux passés dans des conditions anormales doivent être retenus, s'ils sont sincères.

Au prix des baux, il y a lieu d'ajouter l'évaluation en argent des redevances en nature, des droits et des jouissances que le propriétaire se réserve. Les déclarants perdent souvent de vue cette particularité. Il appartient au contrôleur de veiller attentivement sur ces omissions. Si les avantages en nature sont un peu importants, le contrôleur met en cause l'intéressé afin d'arriver, autant que possible, à une entente sur leur évaluation.

D'autre part, il y a lieu de remarquer aussi que les baux ruraux, surtout les baux importants, comportent le plus souvent, non seulement des terres, mais aussi une maison d'habitation et des bâtiments ruraux. Dans ce cas, le contrôleur possède, ainsi que l'indique l'art. 15 de l'Instruction du 30 mars 1918 (p. 109, note 1). Il

calcule le revenu total de la propriété en retranchant du prix des fermages l'ensemble des dépenses ; il répartit ensuite, par appréciation, ce revenu entre les deux natures d'immeubles (bâti et non bâti), cette répartition n'ayant d'ailleurs qu'une importance secondaire pour l'Impôt général sur le Revenu.

En ce qui concerne le revenu brut des *propriétés non louées*, c'est-à-dire des propriétés exploitées par le propriétaire soit seul, soit avec le concours de métayers ou colons, ou encore des immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance pour son agrément, le contrôleur procède à la vérification en confrontant le revenu déclaré avec celui que fait ressortir une évaluation faite, soit par la méthode de comparaison, soit par celle de l'évaluation directe (Voir instruction précitée de 1918). Il s'aide pour cela, des renseignements fournis par le cadastre (nature de culture, contenance, classe, revenu net de chaque parcelle). Le contrôleur qui a l'habitude de ces sortes d'évaluations arrive ainsi à des résultats très satisfaisants.

Si ces propriétés non louées ont été acquises récemment, le contrôleur peut, en outre, trouver sur leur revenu des renseignements intéressants dans le dossier du précédent propriétaire.

b) *Frais déduits*. — Le contrôleur rapproche, tout d'abord, le revenu brut des frais déduits. Si ces frais sont inférieurs au cinquième du revenu brut (forfait employé en matière cadastrale) et si rien ne permet d'en supposer l'exagération, nous estimons qu'ils peuvent être admis sans vérification approfondie.

Mais si ces frais dépassent cette proportion ou s'ils apparaissent exagérés, il convient alors de les vérifier en détail. Pour cela, le contrôleur emploie d'abord le moyen que nous avons indiqué au sujet du revenu des propriétés bâties, moyen qui aboutit à faire produire par le déclarant ses pièces justificatives, ou du moins le détail des frais déduits, sous la sanction d'un rehaussement d'office.

Au vu du détail de ces dépenses, le contrôleur vérifie ensuite :

1° Si elles constituent bien des dépenses dont les textes autorisent la déduction (Voir décret du 17 janvier 1917, art. 1^{er}). Il y a lieu, notamment, de ne pas admettre en déduction les sommes dépensées pour donner une plus-value aux propriétés (seul leur amortissement peut, le cas échéant, être déduit), ainsi que celles qui constituent des frais d'exploitation et qui entrent en compte pour le calcul du bénéfice de l'exploitation agricole.

2° Si le montant de ces dépenses n'est pas exagéré. Pour cela

le contrôleur se reporte aux pièces justificatives (si elles sont présentées), vérifie leur force probante, et effectue tous les rapprochements et pointages nécessaires. Si aucune pièce n'est présentée, le contrôleur apprécie s'il doit ou non accepter le montant indiqué par l'intéressé. Le cas échéant, il rectifie la déclaration en employant la procédure régulière, s'il a des motifs plausibles de croire à l'exagération de ces dépenses.

VÉRIFICATION AU MOYEN DE RENSEIGNEMENTS PUISÉS CHEZ D'AUTRES CONTRIBUABLES.

Au cas où le déclarant fait gérer ses propriétés par un régisseur d'immeubles ou par un agent d'affaires, le contrôleur trouve, dans la comptabilité de ces personnes, tous les renseignements utiles à sa vérification. Nous renvoyons, sur ce point, aux explications fournies dans notre section précédente.

RÉVENU RÉEL TOTAL DES PROPRIÉTÉS NON BÂTIES RETENU PAR LE CONTRÔLEUR.

Le contrôleur établit, pour toutes les propriétés non bâties, possédées par le déclarant, un tableau récapitulatif sur lequel il consigne les résultats de sa vérification. Ce tableau fait ressortir, en fin de compte, le revenu réel total qui doit figurer à la deuxième catégorie du § IV de la formule de déclaration. Ce tableau, ainsi que toutes les pièces justificatives (ou leur copie) ayant servi à l'établir, est conservé dans le dossier pour être utilisé, le cas échéant, en cas de contestation du rehaussement après la publication du rôle.

§ 3. — Contrôle de la déclaration du revenu net forfaitaire des propriétés non bâties

Ce contrôle est facile puisqu'il se ramène, en somme, à vérifier si le déclarant a bien porté, dans sa déclaration, la totalité du revenu net cadastral relatif aux propriétés non bâties que lui et ceux dont il totalise les revenus avec les siens possèdent, soit en pleine propriété, soit en usufruit.

Il suffit donc au contrôleur de connaître le nom de toutes les communes sur le territoire desquelles sont situées ces propriétés. Les bulletins de renseignements (modèle n° 7 A) qui sont dans le dossier donnent, pour chaque commune, le montant du revenu net du folio de la matrice cadastrale ouvert au nom de l'intéressé. Si aucun bulletin n'existait pour une ou plusieurs communes le contrôleur prendrait le renseignement directement sur le cadastre ou chargerait de ce soin son collègue compétent. Enfin le contrôleur, dans des cas compliqués, peut inviter le déclarant à lui communiquer les avertissements sur lesquels figurent les revenus nets cadastraux. Cette communication est nécessaire lorsque, comme il arrive encore trop fréquemment, les propriétés appartenant à un même contribuable dans une même commune figurent à la matrice cadastrale sous plusieurs folios et sous des noms différents, les réunions d'articles n'ayant été ni réclamées par l'intéressé, ni effectuées d'office par l'Administration.

Cette vérification se borne donc à un pointage sur lequel il est inutile de donner de plus amples détails.

Ajoutons cependant que le contrôleur doit vérifier si le déclarant a bien fait état, non seulement du revenu des propriétés imposées à la contribution foncière et qu'il loue mais aussi de celles :

- 1° Qui bénéficient d'une exonération temporaire d'impôt foncier ;
- 2° Dont il se réserve la jouissance ;
- 3° Qui sont improductives de revenu ;
- 4° Qui sont situées hors de France.

S'il s'agit de donner une estimation à des propriétés non évaluées au cadastre, le contrôleur procède, en vertu des prescriptions de l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 (complété par l'art. 50 de la loi du 31 juillet 1917), conformément aux règles fixées pour l'assiette de l'impôt foncier. Il détermine la valeur locative de ces propriétés par les méthodes prescrites par l'Instruction précitée du 31 décembre 1908 ; le revenu net est égal aux quatre cinquièmes de cette valeur (art. 2, loi du 29 mars 1914).

Enfin, le revenu net étant établi sans avoir égard aux charges qui grèvent la propriété (Recueil méthodique de 1811), le contrôleur admet que le déclarant déduise au § V de la déclaration, l'évaluation annuelle de ces charges, notamment l'intérêt des dettes hypothécaires.

De même, et pour les raisons déjà énoncées, le contribuable est admis à déduire, au § VI de la déclaration, le montant des impôts

frappant ses propriétés non bâties et réellement payés au cours de l'année précédant celle de la déclaration. En cas d'achat de propriétés en cours d'année, le contrôleur a, le plus souvent, à compléter la déclaration de l'acquéreur. Celui-ci, en effet, n'ayant encore reçu aucun avertissement d'impôt foncier à son nom relatif à ces propriétés, peut n'avoir pas fait état de la portion du revenu net cadastral correspondant au nombre de mois pendant lesquels il a eu la jouissance de ces fonds. Il est donc nécessaire que le contrôleur répare d'office cette omission.

Quant aux revenus des propriétés sises hors de France, nous renvoyons aux explications déjà fournies en matière de propriétés bâties.

SECTION VI

Revenus des valeurs et capitaux mobiliers

§ 1. — Généralités

REVENUS COMPRIS SOUS CETTE DÉNOMINATION.

Sous cette dénomination sont compris les arrérages, intérêts, dividendes et autres produits :

1° Des rentes, obligations et autres effets publics émis par l'Etat français, par les colonies françaises et par les Etats étrangers ;

2° Des actions, parts d'intérêts, parts de fondateurs, commandites, obligations et emprunts de toute nature des sociétés et collectivités françaises et étrangères ;

3° Des créances hypothécaires, privilégiées et chirographaires ;

4° Des dépôts de sommes d'argent ;

5° Des cautionnements en numéraire (I. art. 166).

Cette énumération, bien qu'assez complète, n'est pas limitative. Nous aurons d'ailleurs l'occasion, dans ce qui suit, de la préciser sur les points particulièrement délicats ou douteux. Disons seulement que, d'une façon générale, les revenus de cette catégorie sont tous ceux produits par le capital indépendamment du travail, c'est-à-dire ceux que les contribuables tirent de leur capital mobilier en le confiant à d'autres personnes (morales ou physiques) sans le faire valoir eux-mêmes.

DIFFÉRENCES AVEC LES REVENUS PASSIBLES DE L'IMPÔT CÉDULAIRE.

Il y a lieu tout d'abord de préciser ce que nous entendons par « impôt cédulaire » en matière de revenus de valeurs et capitaux mobiliers.

Les valeurs mobilières sont actuellement frappées par quatre impôts, établis et perçus par l'Administration de l'Enregistrement :

1° *Le droit de timbre*, créé par la loi du 5 juin 1850 (art. 14) ;

2° *Le droit de transmission*, créé par la loi du 23 juin 1857 (art. 6) ;

3° *L'impôt sur les opérations de bourse*, créé par la loi du 28 avril 1893 ;

4° *L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières*, créé par la loi du 29 juin 1872, étendu aux intérêts des créances, dépôts et cautionnements par la loi du 31 juillet 1917 (art. 38).

Les trois premiers de ces impôts présentent toutes les caractéristiques des *impôts indirects*. Ils sont perçus à intervalles intermittents à l'occasion de la création, de la transmission ou de la négociation des valeurs. Le dernier de ces impôts au contraire se classe scientifiquement dans la catégorie des *impôts directs* car il porte sur un fait permanent de possession frappé d'un impôt périodique. Si cet impôt n'est pas, en outre, nominatif et perçu par voie de rôle, en d'autres termes, s'il n'est pas de la compétence de l'Administration des Contributions directes, la cause doit en être cherchée, non dans des raisons juridiques, mais dans des raisons historiques et dans des facilités techniques dûes surtout à l'existence des valeurs au porteur et au fait que les agents de l'Enregistrement peuvent utiliser, pour l'établissement de cet impôt, tous les renseignements qu'ils constatent directement par

l'enregistrement des actes de sociétés et par la perception des droits de timbre et de transmission. Ces raisons ne sont d'ailleurs pas péremptoires et rien ne s'opposerait à ce que l'assiette de cet impôt fût, dans un avenir plus ou moins prochain, confiée à l'Administration des Contributions directes réorganisée sur des bases plus larges et plus conformes à sa destinée.

Le caractère direct de ce dernier impôt est d'ailleurs si patent que la loi du 31 juillet 1917 le range parmi nos impôts cédulaires. C'est donc exclusivement à cet impôt que nous faisons allusion lorsque nous parlons d'impôt cédulaire en matière de revenu de valeurs et de capitaux mobiliers et non aux trois premiers impôts précités que nous écartons dès maintenant du domaine de notre étude.

Ceci posé, il y a lieu de rechercher si les revenus à déclarer dans la troisième catégorie pour l'Impôt général sur le Revenu sont exactement ceux frappés par l'Impôt sur le revenu des valeurs mobilières, créances, cautionnements (impôt cédulaire).

Nous pouvons dire, en thèse générale, que ces revenus sont les mêmes sauf les différences que nous allons indiquer, en nous bornant aux principales.

1° REVENUS AFFRANCHIS DE L'IMPÔT CÉDULAIRE ET SOUMIS A L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU.

a) *Rentes françaises.* — Les revenus des valeurs émises par l'Etat français (titres de rente, obligations, bons) sont exonérés expressément de l'impôt cédulaire en vertu des lois d'emprunt. Mais ils doivent entrer en ligne de compte dans la détermination du revenu global de leur possesseur au même titre que tous les autres revenus. Il n'y a pas là une atteinte portée au principe de l'immunité de la rente française, car l'impôt général ne frappe pas telle ou telle catégorie de revenus mais l'ensemble des facultés du contribuable. Bien que les revenus des valeurs de l'Etat français figurent dans la déclaration, ils perdent leur individualité et ne sont considérés que comme partie composante d'un tout d'une nature bien différente.

b) *Intérêts des livrets de Caisses d'Epargne.* — L'article 39 de la loi du 31 juillet 1917 affranchit de l'impôt cédulaire « les intérêts des sommes inscrites sur les livrets des Caisses d'Epargne ». Cette mesure de faveur, destinée à attirer des dépôts vers ces institu-

tions, s'applique d'ailleurs aux intérêts des sommes déposées aussi bien dans les caisses d'épargne ordinaires que dans la Caisse Nationale d'Épargne.

Mais ces intérêts doivent entrer dans le décompte du revenu global et être déclarés dans la troisième catégorie.

2° PRODUITS SOUMIS A L'IMPÔT CÉDULAIRE ET AFFRANCHIS DE L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU.

Pour qu'il en soit ainsi, il faut que ces produits atteints par l'impôt cédulaire en vertu des dispositions législatives expresses, n'aient pas le caractère de revenus mais de capitaux.

Rentrent dans ce cas les *lots* des valeurs à lots que la loi du 1^{er} décembre 1875 assujettit à l'impôt cédulaire. Mais cette loi ainsi que les lois ultérieures, n'ont d'ailleurs pas assimilé complètement les lots aux revenus des valeurs mobilières, puisqu'un taux différent leur est appliqué (ce taux est actuellement de 20 % — loi du 25 juin 1920, art. 50 — alors qu'il n'est que de 10 % pour les autres revenus mobiliers). Ils ont donc, cédulairement, un régime fiscal propre, dû à leur nature de gain exceptionnel.

Aussi dans un arrêt célèbre du 28 janvier 1921 (*Bull. Dup.*, 1921, p. 347 et *D. P.*, 1921-3-9), le Conseil d'Etat a décidé que les lots constituaient, au même titre que les obligations remboursées, « un capital mobilier qui ne saurait entrer en compte, en l'absence d'une disposition expresse de la loi, pour la détermination du revenu, imposable en vertu de l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 ».

En ce qui concerne les lots, la question est donc définitivement tranchée.

Mais une incertitude plane encore sur une autre catégorie de valeurs. La loi précitée du 1^{er} décembre 1875 assujettit à l'impôt cédulaire, non seulement les lots des valeurs à lots, mais aussi les *primes de remboursements des obligations*, sans toutefois créer pour elles un taux spécial. Ces primes doivent-elles être considérées, par analogie aux lots, comme un capital ou, au contraire, comme un revenu ?

La question est très controversée, et le Conseil d'Etat n'a pas encore à se prononcer. En attendant une solution jurisprudentielle, nous estimons qu'il y a lieu d'écarter toute assimilation avec les lots. Les primes de remboursement sont identiques pour chaque obligataire, Juridiquement elles s'analysent en une accu-

imputation d'intérêts capitalisés pour être servis aux prêteurs en bloc, lors du remboursement de leurs obligations. Ces intérêts ne sauraient échapper à l'impôt général sur le revenu lors de leur distribution. Le contribuable doit donc les déclarer dans la catégorie que nous examinons.

DU REVENU A DÉCLARER PAR LE CONTRIBUABLE.

Les revenus des valeurs mobilières que les contribuables doivent déclarer sont ceux qui ont été effectivement réalisés au cours de l'année précédente. Ces revenus doivent être considérés comme réalisés du jour où, étant échus et payables, il n'a dépendu que de la volonté des intéressés d'en percevoir le montant en espèces (I. art. 166).

Du revenu brut des valeurs et capitaux mobiliers, il y a lieu de déduire, pour obtenir le revenu net :

1° Les impôts spéciaux à la charge des possesseurs des titres (taxe sur le revenu de transmission, droits de timbre, impôt sur les opérations de bourse) ;

2° Les frais divers entraînés par l'acquisition et la conservation du revenu, tels que frais de garde, d'encaissement, etc... payés aux banques ou à d'autres intermédiaires.

Notons cependant que la pratique administrative n'admet pas en déduction le prix de location d'un coffre-fort, cet objet pouvant être utilisé à des usages divers (Rép. minis. dép. n° 9754, J. O. du 2 avril 1916).

CAS PARTICULIERS.

1° *Revenus des valeurs étrangères.* — Rappelons, sans qu'il soit utile d'insister sur ce point, que le revenu global d'une personne est constitué par l'ensemble des revenus divers qu'elle tire soit de France soit des Colonies ou de l'étranger. En particulier, le revenu des valeurs étrangères quelles qu'elles soient, qu'il soit perçu en France ou hors de France, même s'il est dépensé sur place, à l'étranger, doit entrer dans le décompte des revenus de la troisième catégorie.

2° *Bénéfices mis en réserve dans une société par actions.* — La part des bénéfices réalisés par une société par actions, qui est mise en réserve et dont, par conséquent, la distribution n'est pas autorisée, ne peut être considérée comme ayant été à aucun moment à la disposition des actionnaires et par suite il ne doit pas

en être tenu compte dans la détermination du revenu servant de base à l'impôt général du personnellement par ces derniers. C'est seulement dans le cas où les réserves viendraient à être distribuées qu'elles entreraient dans le revenu imposable des actionnaires. (Rép. minist. dép. n° 8200, J. O. du 15 mai 1921).

3° *Tantièmes des administrateurs de sociétés anonymes.* — Les bénéfices qui, par suite de dispositions statutaires, sont distribués aux membres des conseils d'administration de sociétés, compagnies ou entreprises, quelle que soit la fonction qu'ils exercent (administrateurs-délégués, directeurs, etc...) sont passibles de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et doivent être déclarés à la troisième catégorie. Même si ces tantièmes constituent la rémunération d'un travail effectif, ils ne doivent pas être considérés comme des salaires et émoluments à déclarer à la septième catégorie, mais comme des revenus de valeurs mobilières (Arrêt de la Cour de Cassation du 30 novembre 1921 ; Bull. Dup. 1922, p. 536).

Au contraire, la généralité des autres tantièmes attribués non statutairement aux administrateurs (de même que ceux attribués, statutairement ou non à des employés de la société) échappent à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, mais sont alors frappés par l'impôt sur les salaires, établi au nom des bénéficiaires. Ils doivent alors être déclarés à la septième catégorie. Nous reviendrons d'ailleurs sur cette question en parlant des revenus de cette nature.

L'intérêt pratique de cette distinction est peu important en matière d'impôt général, puisque la discrimination des revenus n'existe pas. Néanmoins, l'ordre exige que les divers revenus du déclarant soient distribués très exactement entre les huit catégories. Faute de se conformer à ces élémentaires prescriptions, de grosses erreurs pourraient se produire dans l'établissement des impôts cédulaires.

4° *Intérêts des comptes en banque.* — Les comptes en banque peuvent être soit des comptes de dépôt, soit des comptes-courants (1).

a) *Comptes de dépôt.* Les comptes dépôt sont ceux où les arti-

(1) Consulter, sur ce point, l'excellent ouvrage de M. Lucien BOCQUET : *L'impôt sur le Revenu cédulaire et général*, édition 1921, p. 371.

cles de crédit ne sont constitués que par les versements des particuliers qui les utilisent et les articles de débit par des retraits effectués par eux ou pour leur compte. Ils présentent le caractère juridique d'un prêt et leurs intérêts sont, à ce titre, imposables à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (loi du 31 juillet 1917, art. 38). Ils doivent donc être déclarés à la troisième catégorie.

b) *Comptes-courant*. Le compte-courant est un contrat par lequel deux personnes, en prévision des opérations qu'elles feront ensemble et qui les amèneront à se remettre des valeurs, s'engagent réciproquement à laisser perdre aux créances qui en résulteront leur individualité en les transformant en articles de crédit et de débit, de façon à ce que le solde résultant de la compensation finale de ces articles soit seul exigible (Lyon-Caen et Renault, *Manuel de droit commercial*).

Ces comptes, utilisés en matière commerciale et qui comportent réciprocité des remises, sont exonérés de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Les sommes qu'ils comprennent étant engagées, par hypothèse, dans une entreprise commerciale ou industrielle, le solde de ces comptes figure dans la comptabilité commerciale et concourt à la détermination du bénéfice que le déclarant doit mentionner à la cinquième catégorie.

DIFFICULTÉS DU CONTRÔLE DES REVENUS DES VALEURS MOBILIÈRES.

Les revenus de cette catégorie présentent, dans l'état actuel de notre législation, cette particularité remarquable qu'en ce qui concerne l'impôt cédulaire ils sont très exactement connus et taxés (sauf cependant ceux des valeurs étrangères non abonnées), tandis qu'au contraire en ce qui concerne l'impôt général sur le Revenu (et les impôts successoraux) ils échappent, bien souvent, à tout contrôle de l'Administration.

L'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières, dont l'assiette et le recouvrement incombent, comme nous l'avons dit déjà, à l'Administration de l'Enregistrement, est en effet avancé trimestriellement au Trésor par les sociétés qui le retiennent ensuite au contribuable véritable sur le montant du coupon présenté au paiement (système du précompte ou du stoppage à la source). L'Administration ne connaît que la société, et cela lui suffit ; elle ignore totalement le bénéficiaire du coupon qui, en fin de compte, paie l'impôt. De cette façon, aucun revenu ne s'évade

et l'on pourrait presque dire que, de tous les impôts cédulaires, c'est celui dont nous nous occupons qui est le plus exactement et le plus commodément perçu.

En ce qui concerne l'Impôt général sur le Revenu, la situation inverse se présente : des huit catégories de revenus que distingue la formule de déclaration, c'est celle que nous étudions qui laisse le plus de latitude aux évasions.

La cause en est, on le conçoit tout de suite, dans la forme au porteur de la généralité des valeurs mobilières. L'Administration connaît en effet très exactement tous les possesseurs des valeurs nominatives ; les registres des sociétés et collectivités diverses, registres qui doivent être obligatoirement représentés aux agents du Trésor, donnent à ce sujet des renseignements précis. Mais l'Administration ignore (tout au moins en thèse générale et sous réserve de ce que nous dirons plus loin) le possesseur actuel d'un titre au porteur et, par conséquent, le bénéficiaire de son revenu. Celui-ci, dans bien des cas, peut donc, selon les tendances de sa conscience, déclarer en totalité ce revenu, ne le déclarer qu'en partie ou même le passer entièrement sous silence, et cela impunément.

Et c'est bien là, présentement la plus grande lacune de notre fiscalité. L'impôt général sur le revenu et l'impôt sur les successions (impôt sur le capital), qui ont tendance à devenir les piliers de notre édifice fiscal, sont viciés par le fait que l'Administration ignore où se trouve cette matière imposable si importante de nos jours, mais si fuyante, si impondérable : les valeurs mobilières au porteur.

L'existence de ces valeurs rend, pour ces deux impôts, la fraude relativement facile et, sans aucun doute, importante.

Est-il possible de la chiffrer ?

On l'a essayé. A la tribune de la Chambre des députés, deux orateurs, dont la compétence en matière financière est avérée : M. Bokanowski, Rapporteur général de la Commission des Finances (séance du 13 novembre 1922, *J. O.* du 14, p. 3088) et M. Vincent-Auriol (séance du 5 mars 1923, *J. O.* du 6, p. 966) sont arrivés, par des calculs très précis, aux chiffres suivants pour l'année 1922 :

Revenus des fonds d'Etat, y compris les bons du	
Crédit National	13 milliards
Revenus des autres valeurs (évalués à l'aide des statistiques fiscales de l'Enregistrement)	9 milliards
Revenu total des valeurs mobilières	<u>22 milliards</u>

Or, pour la même année, le total du revenu des valeurs mobilières déclaré pour l'impôt général sur le revenu ne s'élevait qu'à 3 milliards !

En tenant compte du nombre assez considérable, en France, des petits porteurs dont le revenu global est inférieur au minimum imposables et aussi des revenus du portefeuille des sociétés par actions, non soumis à l'impôt général sur le revenu, M. Bokanowski estime que le revenu des valeurs mobilières qui aurait dû être déclaré à l'impôt général sur le revenu, est au minimum de 8 milliards $1/2$, tandis que M. Vincent Auriol évalue ce chiffre à 12 ou 15 milliards.

Il y aurait donc, en chiffres ronds, approximativement une dizaine de milliards de revenus de valeurs mobilières qui échapperaient annuellement à l'impôt général sur le revenu. On ne saurait évaluer aussi sûrement le montant de la perte éprouvée chaque année de ce fait par le Trésor, car le taux de l'impôt général sur le revenu varie, suivant les tranches de revenu, de 2 à 50 %.

Nous pensons cependant être au-dessous de la réalité en évaluant à 10 % le taux moyen à appliquer à cette dissimulation de 10 milliards, ce qui porte à 1 milliard de francs (au moins) la somme dont le Trésor est frustré annuellement au titre de l'impôt général sur le revenu du fait de l'existence des titres au porteur (1).

Nous pouvons donc affirmer que la fraude est considérable et qu'il suffirait de la réprimer sérieusement pour obtenir les ressources normales et permanentes qu'exige l'équilibre de nos budgets futurs.

La question étant d'importance, nous allons examiner, dans la suite de cette section, non seulement les moyens de contrôle que possède actuellement l'Administration des Contributions directes pour la vérification des revenus des valeurs mobilières déclarés pour l'impôt général, mais aussi les réformes qu'il serait nécessaire d'accomplir pour rendre ce contrôle efficace dans tous les cas, par conséquent pour limiter au minimum les évasions fiscales.

(1) En ce qui concerne l'impôt sur les successions le montant annuel de la fraude doit être à peu près semblable. M. Loucheur, à la séance de la Chambre des députés du 7 mars 1922 (J. O. du 8, p. 2882) lançait ces paroles symptomatiques :

« Avez-vous interrogé quelques notaires de Paris ou de province ? Ils vous diront que, par un phénomène extraordinaire, il n'y a plus dans aucune succession, aucun titre de rente au porteur, alors qu'il en circule pour près de 100 milliards. »

§ 2. — Moyens de contrôle actuellement utilisés

Techniquement, nous distinguons deux degrés superposés dans le contrôle des revenus des valeurs mobilières :

1° CONTRÔLE DU PREMIER DEGRÉ.

Au premier degré, nous trouvons le contrôle effectué par l'Administration de l'Enregistrement pour l'assiette des impôts dont elle a la charge.

Cette Administration a des moyens de vérifications assez étendus, notamment en ce qui concerne les déclarations de succession. « Si ce contrôle est efficace, dit M. Allix (1), les valeurs que le contribuable a dissimulées pendant sa vie seront découvertes à sa mort et, d'autre part, la nature et l'importance des héritages recueillis fourniront de précieuses indications sur la fortune des héritiers. *C'est dans l'impôt sur les successions que se trouve la clé du mécanisme de l'impôt sur le revenu* ».

Ces paroles expriment une idée très exacte. Aussi le législateur en renforçant, au cours de ces dernières années, les pouvoirs des agents de l'Enregistrement et en édictant des mesures sévères contre les fraudes fiscales notamment en matière successorale par la loi du 18 avril 1918 a, par contre-coup, donné une base plus solide au contrôle des déclarations relatives à l'impôt général sur le revenu.

Nous sortirions de notre cadre si nous exposions, même succinctement, les pouvoirs auxquels nous faisons allusion et les mesures qui ont été prises par le législateur pour restreindre la fraude. Nous les supposerons connues et nous nous contenterons d'une énumération extraite de l'ouvrage précité de M. Allix qui consacre aux mesures contre les fraudes fiscales un chapitre spécial dans lequel se trouvent résumées les dispositions les plus importantes en la matière :

Mesures préventives contre la fraude :

- 1° Droit de communication (art. 7, loi du 21 juin 1875) ;
- 2° Obligations des dépositaires de sommes et valeurs (art. 15, loi du 25 février 1901 ; art. 3 du 30 décembre 1903) ;

(1) *Traité élémentaire de Sciences des Finances*, 4^e édition, 1921, page 615.

3° Obligations des payeurs de coupons étrangers en France (loi du 24 mars 1914, art. 34 à 36) ;

4° Mesures contre les comptes-joints (art. 7, loi du 31 mars 1903) ;

5° Conventions fiscales internationales ;

6° Mesures concernant les locations de coffre-forts et les dons manuels de valeurs mobilières (loi du 18 avril 1918) ;

7° Affirmation de sincérité (même loi, art. 7).

Mesures répressives :

1° Pénalités sévères ;

2° Droit de répétition du Trésor (20 ans à partir de l'ouverture de la succession) ;

3° Fraude érigée en délit correctionnel (loi du 25 juin 1920, art. 112).

Toutes ces mesures permettent de serrer d'assez près la matière imposable. Il serait toutefois puéril de croire qu'elles ont supprimé la fraude. Cette fraude existe encore ainsi que nous l'avons vu et existera tant que des mesures plus radicales, du genre de celles que nous examinerons dans notre troisième paragraphe, ne seront pas adoptées.

2° CONTRÔLE DU SECOND DEGRÉ.

Au deuxième degré nous trouvons le contrôle effectué par l'Administration des Contributions directes et qui consiste à rapprocher, des déclarations faites par les contribuables pour l'assiette de l'impôt général sur le revenu, les données fournies par l'Enregistrement et contrôlées préalablement par elle.

C'est uniquement de ce deuxième contrôle que nous avons à parler ici.

En dehors du procédé de vérification, falacieux et peu scientifique, tiré des signes extérieurs — que nous étudions dans le chapitre suivant — l'Administration des Contributions directes ne dispose en effet que des données de l'Enregistrement pour le contrôle des revenus de la troisième catégorie.

Ces données sont imparfaites principalement pour deux raisons :

1° Parce qu'elles ne se présentent qu'accidentellement, que fortuitement, qu'à l'occasion de certains actes ou de la réalisation de certains faits juridiques.

Ces faits, ces actes révèlent, à un moment donné, la situation de fortune totale ou partielle des intéressés, notamment le montant, la nature, la composition de leurs capitaux mobiliers. Mais cette situation de fortune n'est pas immuable, elle peut s'accroître ou diminuer, si bien que ces données ne sont vraies qu'à une époque déterminée et ne concernent que certaines personnes.

Il en résulte que le contrôleur n'est pas maître de sa vérification qui dépend de la réalisation de circonstances imprévues, indépendantes de sa volonté : mariages, décès, donations, etc... Elle ne constitue même pas une vérification par épreuves érigée en système, vérification qui permettrait de soumettre méthodiquement au contrôle une proportion déterminée de contribuables. C'est une vérification quelque peu aveugle, soumise aux hasards des événements. D'où son infériorité manifeste.

2° Parce qu'elles sont elles-mêmes sujettes à caution et que le contrôle au premier degré, effectué par l'Administration de l'Enregistrement, ne suffit pas à leur conférer une exactitude absolue. Ces données ne sont jamais que des présomptions ; ce qu'elle font connaître est bien la vérité, mais pas *nécessairement toute la vérité*.

Le contrôle au second degré est donc fonction du contrôle au premier degré. C'est un contrôle en « seconde main » dont la valeur dépend de celle du premier.

UTILISATION DES DONNÉES RELEVÉES DANS LES BUREAUX DE L'ENREGISTREMENT.

Malgré toutes ces imperfections il faut reconnaître que les données de l'Enregistrement fournissent au contrôleur des éléments de vérification extrêmement précis et d'une efficacité pratiquement reconnue.

Aussi les recherches minutieuses dans les bureaux de cette Administration sont-elles indispensables et doivent-elles être effectuées en entier et très régulièrement. De toutes les recherches dans les bureaux des Administrations publiques ce sont là les plus importantes.

Les renseignements que le contrôleur peut relever dans les bureaux de l'Enregistrement sont clairement exposés dans une notice de la Direction générale des Contributions directes, en date du 10 mai 1921, notice déjà signalée et à laquelle nous nous référons encore. Disons seulement que les renseignements le plus fréquemment relevés et utilisés pour le contrôle du revenu des valeurs

mobilières sont tirés d'abord du *Registre des Déclarations de Mutations par décès* et des dossiers, ensuite des *Registres des actes civils publics et des actes sous seings privés*, registres qui permettent au contrôleur d'analyser notamment les contrats de mariage, les partages, inventaires, cessions de droits successifs, constitutions de rentes viagères ou d'usufruit, obligations (prêts de sommes d'argent) ouvertures de crédit, remboursement de créances importantes, cessions de fonds de commerce ou d'offices ministériels, constitutions ou dissolutions de sociétés, cessions de parts sociales, procurations ayant trait à l'administration de la fortune, etc...

Ces actes visent la transmission totale ou partielle de la fortune acquise, fortune constituée par des valeurs immobilières et mobilières. La transmission de la fortune immobilière fait l'objet d'extraits spéciaux (extraits d'actes translatifs de propriétés) qui sont utilisés, depuis longtemps, pour le travail des mutations cadastrales et qu'il importe d'utiliser aussi pour l'impôt général sur le revenu. Mais le contrôleur s'attache à relever spécialement, dans ces actes et par le détail, tout ce qui concerne la fortune mobilière.

CONCLUSION.

Ces quelques indications très sommaires donnent une idée des multiples renseignements qu'il est possible de tirer des documents de l'Enregistrement.

Un contrôleur habile extrait même, des documents de cette nature, des renseignements plus complets que ceux intrinsèquement contenus. En effet, les données relevées dans les bureaux de cette administration ne constituent, répétons-le, que des présomptions. Le contrôleur, *a priori*, les considère comme telles et ne les utilise, non comme une fin qui suffit à satisfaire sa curiosité, mais comme un moyen de découvrir davantage. En possession de ces renseignements il convoque les intéressés et c'est, en définitive, par son ingéniosité et par la fermeté dont il fait preuve dans ses discussions qu'il arrive à obtenir, des documents de l'Enregistrement, un rendement supérieur à celui qu'ils seraient susceptibles de donner à eux seuls par une interprétation unilatérale souvent incomplète et défectueuse.

Si l'on remarque, d'autre part, que les faits juridiques et les actes soumis à l'Enregistrement ont très souvent un caractère

intempestif, qu'ils sont d'une variété étendue et qu'ils concernent chacun un nombre variable, mais souvent important, de personnes, on conçoit que, par des rapprochements et recoupements adroitement conduits, le contrôleur arrive tôt ou tard à confondre le fraudeur, à l'amener dans des contradictions symptomatiques, à lui démontrer l'invéraisemblance de ses dires, enfin à lui faire avouer la vérité. Ainsi que le dit excellemment M. Pierre Bodin (1), en parlant de la fraude qui résulte de la forme au porteur des titres mobiliers : « Seul l'enchevêtrement du réseau fiscal qui s'étend sur les contribuables permettra d'en limiter la portée en faisant tomber les fraudeurs dans de véritables traquenards... »

Dans l'état actuel de notre législation, c'est là le seul moyen dont dispose le contrôleur pour accomplir, le moins imparfaitement possible, sa délicate mission.

§ 3. — Réformes proposées

Il ressort des explications données au paragraphe précédent qu'il est inexact de prétendre que l'Administration est complètement désarmée pour lutter contre la fraude qui sévit, en matière d'impôt général, sur la catégorie des revenus et capitaux mobiliers. La pratique démontre, au contraire, que les armes qu'elle possède d'ores et déjà ne sont pas tout à fait inopérantes, témoins les rehaussements importants faits fréquemment d'après les méthodes exposées.

Le système en vigueur hérite, toutefois, des imperfections déjà signalées des données de l'Enregistrement, données qui sont le plus souvent fortuites et accidentelles (sur lesquelles il est donc impossible de fonder un contrôle régulier et suivi) et qui sont elles-mêmes sujettes à fraude. De plus ce système ne devient efficace que grâce à « l'enchevêtrement du réseau fiscal », pour répéter l'expression de M. Pierre Bodin, enchevêtrement qui n'est pas conforme à l'intérêt général bien compris, et qu'on ne saurait développer sans danger d'un autre ordre.

Aussi, malgré toutes les précautions qu'il est humainement possible aux agents des Finances de prendre, les fraudes, tant en matière d'impôts successoraux qu'en matière d'impôt général sur

(1) Pierre Bodin : *Les Nouveaux Impôts ont-ils fait faillite ?* 1922.

le revenu, sont importantes, comme nous l'avons vu dans notre premier paragraphe.

Et ces fraudes n'ont en somme qu'une cause : l'existence des titres au porteur, transmissibles par simple tradition de la main à la main, sans formalité et dont les revenus sont perçus par leurs possesseurs anonymes.

La fraude, avec tout son cortège de conséquences néfastes, n'existerait donc plus si cet anonymat était détruit, c'est-à-dire si l'Administration connaissait le détenteur actuel de chaque valeur mobilière et le bénéficiaire de son revenu.

C'est là le but ; mais comment l'atteindre ?

Divers moyens ont été proposés. Nous allons examiner sommairement ceux qui méritent d'être retenus.

I. — Suppression des titres au porteur

EXPOSÉ DU SYSTÈME.

Puisque les titres au porteur sont la cause de tout le mal, la première mesure qui se présente à l'esprit, mesure radicale, énergique, absolue, est de les supprimer en interdisant leur création pour l'avenir et en rendant obligatoire, pour ceux actuellement en circulation, leur conversion en titres nominatifs.

Cette mesure était déjà préconisée dans un temps où l'assiette des impôts successoraux était seule intéressée. La création de l'impôt général sur le revenu, son acclimatement rapide, les espoirs qu'il fait naître ajoutés à la nécessité d'obtenir de lui, sans augmentation de tarifs, son maximum de rendement, ont remis à l'ordre du jour, avec une acuité toute nouvelle, le problème soulevé par cette mesure. La suppression des titres au porteur, appelée aussi « nominalisation », a été notamment l'objet de discussions intéressantes et passionnées au Parlement, principalement à la Chambre, lors de la discussion de la loi du 25 juin 1920 portant création de nouvelles ressources fiscales et de celle du budget de 1923 (séances de février et mars 1923).

Pour exposer ce système avec précision, nous ne saurions mieux faire que de reproduire, *in extenso*, le contre-projet présenté par M. Charles Baron, député, à la séance de la Chambre du 5 mars 1923 (*J. O.* du 6, p. 962), contre-projet qui est le type de la mesure législative préconisée par les partisans du système ;

« A partir de l'entrée en vigueur de la présente loi, les titres de rentes sur l'Etat, les valeurs du Trésor, qu'elle qu'en soit la forme, tous les titres émis par les Etablissements publics, les actions, obligations, parts de fondateurs et d'une façon générale, tous titres servant à constater un droit dans une société ou une entreprise *seront obligatoirement établis sous la forme nominative.*

« Sera nulle et de nul effet toute société qui aura émis des titres sous une autre forme.

« *Dans le délai de trois mois de la promulgation de la présente loi, tous les titres au porteur (rentes, actions, obligations, parts de fondateurs, etc...) devront être mis sous la forme nominative.*

« Les titres au porteur dont le propriétaire n'aura pas requis cette transformation seront immatriculés d'office au nom de l'Etat français, ledit propriétaire conservant, toutefois, le droit pendant un délai de 10 ans de revendiquer lesdits titres en établissant devant le tribunal civil qu'il a été dans l'impossibilité d'obéir à la susdite prescription.

« Tous les titres nominatifs ou au porteur étrangers possédés par des contribuables français devront être déclarés dans le même délai de trois mois, à un office spécial qui sera créé au Ministère des Finances.

« Un certificat sera délivré aux propriétaires, en échange desdits titres, qui devront être déposés au bureau de l'office, et ce certificat sera soumis, au point de vue du droit civil et du droit fiscal, à toutes les règles et obligations de la législation française.

« Les sociétés ou personnes étrangères ne pourront acquérir le droit de faire circuler en France les titres qu'ils auront émis qu'à la condition de faire au préalable, et pour la tranche prévue, la déclaration et le dépôt précités au paragraphe précédent.

« Tout détenteur ou dépositaire, à un titre quelconque, de titres étrangers appartenant à des contribuables français sera tenu, sous les peines fiscales et correctionnelles prévues pour les fraudes fiscales, de faire, au nom du propriétaire, la déclaration et le dépôt spécifiés dans le présent article.

« Toutes contraventions aux dispositions du présent article du fait de la circulation, de la négociation ou de l'énonciation, dans un acte, de valeurs étrangères qui ne seraient pas soumises aux prescriptions ci-dessus énumérées, entraînent pour chaque titre négocié ou énoncé, une amende de moitié de sa valeur au cours du jour, ladite amende étant solidairement supportée par le porteur, l'intermédiaire et l'officier public, qui se sera rendu coupable de la contravention. »

Disons tout de suite, à titre documentaire, que la Chambre a

rejeté ce contre-projet par 365 voix contre 81. Remarquons d'ailleurs que, parmi les opposants, beaucoup désiraient une réforme du régime en vigueur, mais une réforme moins radicale que celle présentée par M. Baron.

Ce vote a d'ailleurs simplement ajourné la réforme proposée. Elle est toujours dans l'air ; elle fait son chemin ; elle rallie même chaque jour des suffrages. Il est donc nécessaire d'en apprécier, d'abord les avantages, ensuite les inconvénients, et de tirer les leçons de cette comparaison. C'est ce que nous allons faire très succinctement.

AVANTAGES.

1° Au point de vue fiscal, la transformation du titre au porteur en titre nominatif conduirait *au contrôle absolu en dehors de la volonté et de l'intervention de l'intéressé* (1). L'Administration connaîtrait exactement le détenteur actuel de chaque titre et, par conséquent, le bénéficiaire de son revenu. La fraude serait impossible, tant en matière d'impôt général qu'en matière de mutations par décès.

Conséquences : égalité fiscale rétablie, budget en équilibre sans nouveaux impôts, relèvement matériel et moral de notre pays à l'intérieur et à l'extérieur, fin de la crise actuelle et retour à la prospérité des années d'avant-guerre.

2° Le titre au porteur pousse les sociétés en nom collectif à se transformer en sociétés anonymes ce qui, économiquement et socialement, peut présenter des inconvénients.

En effet ; en matière industrielle et commerciale nous assistons, depuis la création de l'impôt général sur le revenu, à ce phénomène frappant, que tous les contrôleurs ont particulièrement remarqué : un grand nombre de sociétés en nom collectif, notamment celles qui réalisent des bénéfices importants, se transforment en sociétés anonymes. Plusieurs raisons très valables peuvent être données à cette transformation. Néanmoins la concomitance de ce phénomène et de la mise en vigueur de l'impôt général sur le revenu n'est pas l'effet du pur hasard. Les associés en nom collectif ne peuvent rien dissimuler de leur déclaration à l'impôt général sur la part des bénéfices qui leur revient personnellement après la clôture de chaque exercice. La société devient-elle ano-

(1) Louis Pasquet, Sénateur. Article paru dans le *Journal* du 21 janvier 1923.

nyme, l'Administration ne peut plus suivre la répartition de ses bénéfices. Qui possède les actions ? Qui en touche les dividendes ? Mystère. En dehors des administrateurs qui doivent déposer en garantie un certain nombre d'actions nominatives, et en dehors de ces actions seulement, l'Administration ignore tout et n'a, par conséquent, que les moyens insuffisants de contrôle déjà cités. Les associés en nom collectif, devenus actionnaires anonymes, peuvent donc désormais frauder le Trésor, ce qu'ils ne pouvaient faire auparavant.

Cette fraude ne va d'ailleurs pas sans quelques difficultés et déboires, car le contrôleur, dont l'attention est attirée par ces manœuvres, surveille de plus près les déclarations des anciens associés collectifs et limite, par son contrôle annuel et approfondi, l'étendue de la fraude projetée.

D'autre part, les bénéfices distribués par une société anonyme supportent, en plus, l'impôt de 10 % sur le revenu des valeurs mobilières que ne supportent pas ceux des sociétés de personnes. Malgré cela, pour les gros revenus dont le taux de taxation peut aller jusqu'à 50 %, certains contribuables peuvent trouver quelques avantages à pratiquer la transformation en société anonyme, d'autant plus qu'intervient ici une autre question importante — celle des bénéfices mis en réserve sur laquelle nous aurons à revenir lorsque nous traiterons du contrôle des bénéfices industriels et commerciaux.

Si les titres au porteur n'existaient pas, les sociétés en nom collectif auraient un intérêt moindre à se transformer en sociétés anonymes (sauf en ce qui concerne la question des réserves). Cette transformation n'est pas toujours désirable au point de vue économique et social, car elle présente de multiples inconvénients. Le titre nominatif obligatoire aurait, comme avantage, de réduire ces inconvénients.

3° Les titres au porteur rendent possible, de la part des dirigeants peu consciencieux de certaines sociétés anonymes, des manœuvres coupables, telles que le truquage des assemblées générales des actionnaires. Ces dirigeants arrivent ainsi, par des moyens que l'on conçoit, à se composer une majorité soumise et docile qui approuvera leur gestion et renouvellera leur mandat.

Les titres nominatifs, rendus obligatoires, restreindraient ces agissements dans une forte proportion, chaque actionnaire étant désormais convoqué individuellement, et ne pouvant, s'il possédait un nombre d'actions supérieur à celui donnant droit au nombre maximum de voix prévu pour chaque actionnaire, avoir

recours à des personnes complaisantes pour tourner les dispositions statutaires.

4° Par suite de l'anonymat du titre au porteur, des étrangers peuvent s'immiscer subrepticement dans la gestion de certaines entreprises industrielles, commerciales, minières, essentielles à notre existence et à notre défense nationales, et arriver même à diriger ces entreprises. Ce n'est pas là une simple hypothèse ; l'histoire économique des trente dernières années enregistre un assez grand nombre d'exemples de cette espèce, qui constituent de véritables dangers nationaux.

Ces dangers sont évités par le contrôle de la nationalité des actionnaires, qui n'est strictement praticable qu'avec la nominativité des titres.

INCONVÉNIENTS.

Au point de vue purement fiscal, la nominalisation ne présente que des avantages. Mais cette opération révèle par contre des inconvénients au point de vue économique et financier. Les principaux sont les suivants :

1° L'évolution économique actuelle est orientée vers la mobilisation de la fortune. On entrevoit même la possibilité de mobiliser la fortune immobilière (système de l'*Act Torrens* et des livres fonciers) et cette possibilité est envisagée comme un progrès à accomplir. Il semble donc que ce soit une régression de vouloir enrayer, par une mesure artificielle et dans un seul intérêt fiscal, cette évolution si féconde en avantages de tous ordres et si conforme au développement de nos sociétés modernes.

2° A la facilité de négociation et de transmission des titres au porteur, on voudrait substituer des titres nominatifs dont le transfert exige des formalités et des précautions multiples, longues et coûteuses. Ce serait presque une impossibilité matérielle. Le moins qu'on puisse dire c'est que ces formalités nuiraient aux règlements des opérations de bourse ; qu'elles exigeraient la création, au Ministère des Finances, de fonctionnaires nouveaux, qu'elles nécessiteraient un travail considérable pour les sociétés qui devraient recruter un personnel spécial (1).

(1) Sur l'ensemble de la question de la suppression des titres au porteur, principalement sur les raisons qui militent en faveur du rejet de cette mesure, on consultera avec profit l'ouvrage de M. BAUDOT : *Les conséquences économiques et financières de la suppression des titres au porteur* (Thèse, Lyon, 1921).

3° La nominativité nuirait au crédit public. « Dans les circonstances que nous traversons, à un moment où pour les besoins de notre trésorerie, pour la reconstruction des régions libérées, nous sommes obligés de faire de nombreux appels au crédit, supprimer le titre au porteur serait jeter la perturbation sur le marché et tarir la source de nos emprunts... » (1).

4° La suppression des titres au porteur favoriserait l'exode des capitaux français à l'étranger et le retrait des capitaux étrangers placés en France.

Le premier de ces dangers a été exagéré. Il serait, croyons-nous, pratiquement d'une faible envergure, car l'émigration des capitaux français ne serait possible et rémunératrice que pour les gros capitalistes. De plus, ces manières de déserteurs courraient deux gros risques : l'insécurité de leurs placements à l'étranger et l'éventualité d'une double imposition.

Ce danger pourrait d'ailleurs être limité par une entente internationale. Mais cette entente paraît bien problématique. Ainsi que le disait M. de Lasteyrie en parlant de la réforme de notre législation sur les valeurs mobilières : « Cette réforme s'impose ; elle est urgente, mais singulièrement difficile à mener à bien, car elle ne peut être pratiquement réalisée que par un accord international avec les Etats étrangers. Or, certains Etats s'y opposent, qui cherchent à drainer chez eux les capitaux disponibles de leurs voisins. Si la section financière de la Société des Nations était en mesure de vaincre ces résistances et de faire aboutir un accord de cette nature, elle accomplirait une œuvre de haute moralité fiscale. » (2).

5° Vis-à-vis des titres étrangers circulant en France, et dont la forme échappe à notre législation, il serait nécessaire, soit de les admettre au porteur, ce qui leur conférerait un gros avantage sur les titres français, soit d'en prohiber la négociation sur notre territoire pour ceux qui sont au porteur, mesure qui ne manquerait pas de porter un rude coup à notre marché financier, et qui pourrait être suivi de représailles.

(1) Discours de M. de Lasteyrie, Ministre des Finances, Chambre des députés, séance du 5 mars 1923, *J. O.* du 6, p. 965.

(2) Rapport de M. de Lasteyrie au nom de la Commission des Finances de la Chambre sur projet de loi portant création de nouvelles ressources fiscales (Annexes n° 589, Chambre, séance du 25 mars 1920).

CONCLUSION.

Si la suppression des titres au porteur atteint pleinement son but qui est d'anéantir la fraude fiscale et, par suite, de procurer l'équilibre de nos budgets futurs, il n'en reste pas moins que cette réforme n'est pas au point et qu'elle serait, présentement, pleine d'inconvénients de toutes sortes.

Rendons d'abord, s'il est possible, plus facilement négociable le titre nominatif, sans cependant tomber dans les défauts que nous révèlent les législations de l'Angleterre et des Etats-Unis (1). Inspirons-nous des leçons de l'expérience italienne et ne nous pressons pas de supprimer les titres au porteur (2).

Et même, en nous plaçant exclusivement au point de vue de la technique fiscale, nous n'hésitons pas à dire que cette réforme serait difficilement applicable. Les négociations de titres sont fort nombreuses chaque jour. Il serait nécessaire de placer à peu près en permanence un ou plusieurs fonctionnaires au siège de chaque société ou établissement public, fonctionnaires chargés d'établir, pour chaque transfert, un bulletin de renseignements pour le cédant et un autre pour le cessionnaire. Chaque jour, des milliers de bulletins de ce genre seraient rédigés, classés, expédiés dans les départements des domiciles, répartis entre les contrôleurs intéressés, triés par communes, groupés par contribuables. Dans le dossier individuel des personnes qui ont l'habitude de faire des spéculations de bourse, le contrôleur trouverait, pour toute une année, un nombre si considérable de bulletins qu'il ne saurait les utiliser tous. Telles valeurs seraient restées quelques heures dans le patrimoine de ces personnes, d'autres plusieurs jours, d'autres plusieurs mois ; le contrôleur devrait procéder à des calculs d'intérêts fastidieux et interminables ; pendant ce temps, sa besogne courante resterait en suspens.

A l'heure actuelle, où les titres nominatifs sont en nombre relativement restreint (on parle d'un dixième environ des titres en circulation), l'Administration, surchargée de travail, ne trouve en général pas le temps d'utiliser, comme il conviendrait, les

(1) Voir sur ce point, BAUDOT, *op. cit.*

(2) On sait que, par une loi du 24 septembre 1920, l'Italie a imposé la nominativité obligatoire de toutes les valeurs. Cette réforme n'ayant pas donné les résultats escomptés, a été abrogée par le gouvernement de M. Mussolini.

registres de transfert des sociétés. Que serait-ce si tous les titres étaient nominatifs !

La perspective de toute l'organisation administrative supplémentaire qu'il serait nécessaire de créer nous impressionne profondément et, ajoutée aux autres considérations développées plus haut, nous empêche de considérer comme possible et désirable la réalisation prochaine de cette réforme. Pour l'instant c'est vers d'autres solutions moins radicales, mais peut-être plus efficaces, que nous devons nous orienter.

II. — Nominalisation des titres par la méthode de persuasion

Exposé du système. — Ce système consiste à donner de gros avantages fiscaux aux titres nominatifs, et à surcharger, au contraire, les titres au porteur, de façon que les particuliers sollicitent eux-mêmes la conversion en nominatifs de leurs titres au porteur (1).

Il est à remarquer que ce système est actuellement en application puisque les droits de transmission perçus par l'Administration de l'Enregistrement sont plus élevés pour les titres au porteur que pour les titres nominatifs. D'autre part, la loi du 26 décembre 1908 exonère d'impôt la mise en nominatif, tandis que celle du 25 juin 1920 applique, à la conversion au porteur, un droit de 2 %, plus élevé que celui appliqué au transfert proprement dit (0,90 %).

Les partisans de ce système désirent accentuer ces différences, et arriver à la nominalisation en « persuadant » aux possesseurs des titres au porteur que leur intérêt bien compris exige cette opération, qui demeure théoriquement facultative.

Avantages. — En établissant ainsi un impôt presque prohibitif sur les titres au porteur, on arrive, par des moyens détournés, au même résultat que par le système précédent à savoir : la suppression de ce genre de titres et leur conversion en titres nominatifs. Dès lors, tous les avantages que comporte cette opération, et que nous avons énumérés plus haut, se retrouvent ici.

(1) Cette opinion a été soutenue à la Chambre des députés, notamment par M. Loucheur, séances du 7 novembre 1922 et du 27 février 1923 et combattue par M. Vincent Auriol, séance du 5 mars 1923.

Inconvénients. — Corrélativement, nous retrouvons encore ici tous les inconvénients actuels de la nominalisation, inconvénients qui nous ont fait pencher pour l'ajournement de cette opération.

A ces inconvénients s'en ajoutent d'autres inhérents à ce second système qui, juridiquement, est très différent du premier.

Celui qui nous paraît le plus grave est que la surtaxe des titres au porteur se présente comme la rançon du droit de frauder à l'impôt général et aux impôts successoraux. On semble dire au propriétaire des titres au porteur : « Pour compenser la fraude qu'il vous est possible d'effectuer dans vos déclarations relatives à l'impôt général sur le revenu, nous vous taxons, par le procédé du stoppage à la source d'un supplément d'impôt. Ainsi nous serons quittes. »

On donne ainsi, à la fraude une excuse ; mieux, une justification. Cette surtaxe apparaît, pour employer l'expression significative de M. Vincent Auriol, député, comme une « prime d'assurance, de la part de l'Etat, contre le risque de fraude. »

D'autre part, le contribuable de condition modeste, non impossible à l'impôt général sur le revenu, mais qui, pour d'autres avantages, notamment celui d'une réalisation rapide, tient à conserver des titres au porteur, paierait cette surcharge sans aucune contre-partie. Ce serait relativement injuste.

Enfin, la majoration de l'impôt cédulaire des titres au porteur ne pourrait jouer sur les rentes de l'Etat, exonérées formellement de cet impôt.

Conclusion. — Tout en étant hostile à son principe, nous n'élevons, dans l'état actuel des choses, que peu de critiques sur une différenciation modérée de traitement fiscal des titres au porteur et des titres nominatifs, telle que celle qui existe actuellement. C'est là une indication dont l'effet, d'ailleurs, est assez restreint, beaucoup plus qu'un palliatif dont l'insuffisance est avérée.

Mais nous nous refusons à croire qu'une différenciation systématiquement importante serait un bon procédé théorique et pratique de nominalisation. A tout prendre notre préférence irait alors au premier système, plus loyal et plus franc.

III. — Compensation partielle de l'impôt global par l'impôt cédulaire majoré

Exposé du Système. — Etant donné que l'impôt cédulaire sur le revenu des titres au porteur, perçu par le procédé du stoppage à la source, n'est susceptible généralement d'aucune fraude ; qu'au contraire il est assez difficile de contrôler si le revenu de ces titres est déclaré pour l'impôt général sur le revenu (et pour l'impôt sur les successions), on est amené à imaginer un système qui consiste à exonérer de l'impôt général et des impôts successoraux le revenu des titres au porteur, et à compenser la perte ainsi éprouvée par le Trésor par une augmentation du taux de l'impôt cédulaire. Ainsi ce taux serait porté de 10 à 15 ou 20 % par exemple.

Avantages. — Ce système est séduisant *a priori*, car il supprime ce que nous pouvons appeler la question fiscale des valeurs mobilières. Son application, loin d'exiger la création de nouveaux rouages administratifs et de faire peser, sur le public, des formalités nouvelles, simplifierait les rouages existants, réduirait les formalités actuellement en vigueur, rendrait l'application de l'impôt général sur le revenu plus facile et plus rapide.

Inconvénients. — Mais ce système a tous les vices qui s'attachent aux impôts réels, surtout lorsque leur taux est exagéré.

L'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières, étant donné son mode de perception spécial qui en fait sa force, est et ne peut-être que proportionnel. L'impôt général sur le revenu, au contraire, est progressif, et cette progressivité ne se conçoit que si, précisément, le revenu global est intégralement envisagé. La justice fiscale, telle que nous la concevons de nos jours, est fonction de la corrélation étroite qui unit ces deux termes : progressivité et revenu global. Distraire du revenu global l'un de ses éléments constitutifs, tel que le revenu des titres au porteur, c'est donner au principe de l'impôt général un coup fatal.

Cet inconvénient théorique ne nous arrêterait cependant pas s'il n'en découlait des conséquences pratiques très graves.

En supposant porté de 10 à 15 % le taux de l'impôt cédulaire (soit une augmentation de 5 %) on conçoit que les moyennes et les grosses fortunes bénéficieraient dans de grandes proportions

de cette mesure, car le taux qui les frappe dans l'impôt général est bien supérieur à 5 %, et peut aller jusqu'à 50 %.

Au contraire les revenus modestes, frappés par l'impôt général sur le revenu sous un taux inférieur à 5 %, supporteraient tout le poids de la réforme qui affecterait encore davantage les petits épargnants non passibles de l'impôt général pour insuffisance de revenu. Il est vrai que ces personnes pourraient avoir recours à la conversion en nominatifs. Mais alors le monopole de l'usage des titres au porteur, si facilement négociables, serait réservé à une classe d'individus, ce qui serait encore profondément injuste et contraire à l'évolution de notre démocratie.

Au point de vue de l'intérêt du Trésor public, la réforme ne présenterait pas directement d'inconvénients, puisque, par hypothèse, le taux de l'impôt cédulaire serait choisi de telle façon qu'il assurerait la compensation des pertes éprouvées, d'autre part, sur l'impôt général sur le revenu (et sur les impôts successoraux). Mais pour que cette compensation soit réelle, on conçoit que le taux de 15 % que nous avons avancé il y a un instant ne suffirait pas.

Conclusion. — Ce système est à rejeter comme foncièrement injuste et par conséquent comme contraire aux tendances de notre fiscalité moderne.

IV. — Système du bordereau ou du contrôle dans les banques

Exposé du Système. — Ce système a été proposé par le Gouvernement dans le projet de loi portant fixation du budget général de l'exercice 1923 (1). Nous ne saurions mieux faire, pour donner une idée précise de ce système, que de reproduire *in extenso* les trois articles principaux (articles 6, 7 et 8) qui s'y rapportent :

« Art. 6. — Les personnes et sociétés visées au troisième alinéa de l'article 15 de la loi du 25 février 1901 qui seraient dépositaires, détentrices ou débitrices de titres, sommes ou valeurs, seront tenues d'adresser au directeur des Contributions directes du département de leur résidence avis de tous dépôts en garde de

(1) Annexe au procès-verbal de la deuxième séance du 31 mars 1922. Chambre, n° 4220. Voir aussi *Bull. Dup.*, 1922, p. 400.

titres, valeurs ou sommes non rattachés à un compte ainsi que de l'ouverture de tout compte de dépôt, compte d'avances, compte courant ou autre.

« Les avis sont établis sur des formules imprimées, délivrées sans frais par l'Administration. Les déposants ou titulaires de comptes y indiquent leurs nom et prénoms, la date et le lieu de leur naissance, leur domicile, les nom et prénoms de leur conjoint s'ils sont mariés, et la date du dépôt ou de l'ouverture du compte. Les avis sont envoyés dans la quinzaine de cette date ; il en est donné récépissé.

« Pour les dépôts ou comptes existant antérieurement à la promulgation de la présente loi, les avis, établis d'après les indications en la possession des personnes et sociétés sus-visées, sont adressés dans les six mois de sa publication au *Journal Officiel*.

« Art. 7. — Chaque contravention aux dispositions de l'article précédent est punie d'une amende de 1.000 francs à 10.000 francs en principal constatée et recouvrée comme en matière d'enregistrement.

« Les personnes et sociétés visées par ledit article sont tenues de représenter à toute réquisition des agents des Contributions directes et de l'Enregistrement, les livres comptes et tous documents utiles au contrôle de l'assiette et de la perception des impôts en vigueur. Le refus de communication est constaté par un procès-verbal et soumis aux sanctions établies par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906.

« Art. 8. — Le paiement des intérêts, dividendes, revenus et tous autres produits des valeurs mobilières françaises ou étrangères non déposées à l'une des personnes ou sociétés visées au troisième alinéa de l'article 15 de la loi du 25 février 1901, ne peut être effectué que sur la production d'un bordereau détaillé signé du requérant et contenant l'indication de ses nom, prénoms, domicile, et résidence réels, ainsi que des nom, prénoms, domicile et résidence réels des personnes pour le compte desquelles il effectue l'encaissement desdits intérêts, dividendes ou revenus.

« Chaque contravention aux dispositions de l'alinéa précédent est punie d'une amende égale au montant des intérêts, dividendes, revenus et autres produits encaissés, au minimum de 1.000 francs, en principal due solidairement par le requérant et la personne ou l'établissement qui a effectué ce paiement. Toutefois, en cas d'indication inexacte des nom, prénoms, domicile et résidence réels, l'amende est à la charge exclusive du requérant. Les amendes sont constatées et recouvrées comme en matière d'enregistrement. Le

produit en est attribué pour un quart aux agents qui ont constaté les contraventions.

« Les bordereaux sont conservés pendant les six années qui suivent celle du paiement par les personnes ou établissements payeurs ; ils sont présentés à toute réquisition des agents des Contributions directes ou de l'Enregistrement. Le refus de communication des bordereaux ou leur destruction avant l'expiration de la sixième année suivant celle du paiement est constaté par un procès-verbal et soumis aux sanctions édictées par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906.

« Les bordereaux sont exempts du timbre de quittance à la condition qu'il n'y soit exprimé aucune mention ou apposé aucun signe libératoire. »

Dans l'esprit du Gouvernement, ces propositions devaient servir d'amorce à une législation internationale. Et, de fait, la Conférence de Gênes avait été saisie, à ce moment, de la question. Mais elle l'avait renvoyée, ensuite, à l'examen de la Société des Nations. Bref, aucune décision internationale n'ayant été prise en la matière, le Gouvernement, estimant à tort ou à raison que notre pays ne devait pas être le seul à supporter « les répercussions et les inconvénients de pareilles mesures » (1) et présentant l'hostilité de la majorité de la Chambre, n'insista pas pour le vote de ces articles et proposa d'autres dispositions beaucoup moins efficaces (contrôle par les signes extérieurs).

La question reste encore pendante et nous devons l'examiner.

Avantages. — Ce système a l'avantage de donner à l'Administration la possibilité de rechercher le revenu des valeurs au porteur touché par un contribuable sans nuire à la mobilité des titres.

Inconvénients. — Par contre nous reconnaissons, à ce système, un certain nombre d'inconvénients (2).

1° On lui a reproché d'abord son *indiscrétion*. Ce système révèle à l'Administration, dans tous ses détails, la composition du portefeuille de chaque contribuable et lui laisse connaître, à tous moments, le mouvement de ses valeurs.

(1) Discours de M. de Lasteyrie, Ministre des Finances, Chambre. Séance du 26 octobre 1922, *J. O.* du 27, p. 2849.

(2) On trouvera une critique du système du bordereau dans le discours de M. Bokanowski, Rapporteur général de la Commission des Finances, prononcé à la séance de la Chambre des députés du 22 février 1923, *J. O.* du 23, p. 791.

Ce reproche nous paraît dénué de portée, étant donné que les agents de l'Administration sont tenus au secret professionnel.

2° On a reproché aussi à ce système de tarir la prospérité des banques en faisant fuir les dépôts et, par contre-coup, de nuire à la situation de notre trésorerie ; car c'est lorsque les banques ont de forts dépôts que les souscriptions aux bons du Trésor affluent le plus facilement.

Ce reproche, bien qu'en partie fondé, nous paraît exagéré. Les capitaux se placeront toujours et les banques seront assez habiles pour les attirer.

3° Ce système entraîne une gêne pour le contribuable qui doit, chaque fois qu'il veut toucher le montant de ses coupons, remplir un bordereau contenant ses nom, prénoms, adresse, l'état civil de son épouse, le détail des titres, etc...

Ce reproche est évidemment fondé ; mais il ne faut pas, ici encore, exagérer son importance. Une personne qui touche des revenus est dans une disposition d'esprit favorable à remplir un bordereau et elle le fait de bon cœur si son intention n'est pas de frauder le Trésor. Seul le fraudeur évincé s'acquitte, en maugréant, de cette petite formalité.

Ce reproche n'a pas de poids, à notre avis.

3° Le système du bordereau a l'inconvénient d'accroître le travail des banques en obligeant ces établissements à rassembler tous ces bordereaux, à les tenir pendant six ans à la disposition de l'Administration et à recevoir assez fréquemment la visite des agents des Finances.

Certes, cet inconvénient est indéniable. Mais les banques, dont la prospérité est si intimément liée à celle de nos Finances publiques, le supporteraient allègrement, d'autant plus que le travail qui leur serait ainsi imposé serait surtout un travail négatif consistant à ne pas détruire les bordereaux établis par leurs clients.

4° Ce système serait impraticable pour l'Administration. Pour vérifier et classer les bordereaux, pour en extraire les données utiles, pour transmettre ces milliers de bulletins de renseignements, il faudrait le plus souvent attacher à chaque succursale des banques un ou plusieurs fonctionnaires permanents. Les directions départementales des Contributions directes devraient recruter une équipe spéciale d'expéditionnaires pour recevoir, trier, répartir entre les contrôleurs intéressés ou les autres directions départementales, ces montagnes de bulletins. Que dire, enfin, du travail du contrôleur qui aurait à faire classer dans les dossiers individuels tous ces bulletins et, surtout, à les utiliser ? Pour un même

contribuable il ne serait pas rare d'avoir, pour une même année, cinquante ou cent bulletins. La vérification des déclarations serait excessivement lente et laborieuse et le nombre des contrôleurs devrait être doublé ou triplé.

Conclusion. — Le système du bordereau a de nombreuses qualités ; mais il a un vice absolu : celui d'être pratiquement inapplicable par l'Administration.

D'ailleurs, si ce système était applicable, il nous semble que l'Administration serait actuellement suffisamment armée pour l'employer, sans qu'il soit besoin de textes nouveaux.

En effet, lorsque le possesseur de titres au porteur se présente dans une banque pour toucher ses coupons, l'employé établit un bordereau contenant le nom et l'adresse du client et le détail des coupons (1).

Ce bordereau reste à la banque. Il serait aisé à l'Administration d'en prendre connaissance si elle avait le droit de contrôle absolu dans ces établissements.

Or, nous prétendons que, dans l'état actuel de la législation, les contrôleurs des Contributions directes et les inspecteurs-adjoints de l'Enregistrement possèdent ce droit.

Nous ne faisons pas découler ce pouvoir des textes qui donnent aux agents de l'Enregistrement un droit de communication pour l'assiette de certains impôts spéciaux. Ces textes sont d'interprétation stricte et on ne saurait s'en prévaloir pour d'autres buts que ceux voulus par le législateur.

Mais le droit de contrôle dans les banques résulte de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 ainsi conçu :

« Pour permettre le contrôle des déclarations d'impôt et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an est tenu de représenter, à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le

(1) On pourrait craindre que, pour échapper à l'impôt, le bénéficiaire des coupons donne à l'employé de banque un faux nom et une adresse imaginaire. Ce danger est peu fréquent, car les banques ont intérêt à s'assurer de l'identité de ce bénéficiaire s'il n'est pas en compte avec elles. En effet, il y a toujours un certain nombre de coupons qui ne sont pas remboursés à la banque par l'établissement émetteur par suite de causes diverses (amortissement, tirage, etc...). Ces coupons font retour au guichet des banques qui les ont reçus et le remboursement en est réclamé aux clients. (Voir sur ce point un article de M. Louis Pasquet, sénateur, dans *Le Journal* du 21 janvier 1923).

grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint, les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du code de commerce ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses.

« Le refus de communiquer les livres où leur destruction avant le délai fixé à l'article II du code de commerce sera constaté par un procès-verbal et soumis aux sanctions établies par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906. »

Ce texte a une portée générale. Dans l'esprit du législateur il s'applique à l'assiette et au recouvrement de tous les impôts, notamment à la vérification de toutes les déclarations, quelles qu'elles soient.

En vertu de ce texte, les agents des Finances nommément désignés peuvent exiger, des banques, la communication de toutes les pièces comptables et justificatives, en particulier *des bordereaux établis pour le paiement des coupons*.

Il est admis d'autre part — nous reviendrons sur cette question en parlant du contrôle des comptabilités commerciales — que le contrôleur a le droit de relever, sur la comptabilité d'un contribuable, des renseignements relatifs à un autre contribuable (méthode de recoupements).

Donc, dans l'état actuel de la législation, le contrôleur nous paraît fondé à exiger, des banques, communication sur place des bordereaux de coupons et à relever les renseignements qui lui sont utiles. S'il ne le fait pas, c'est précisément parce que des recherches de ce genre absorberaient tout son temps et qu'il serait dans l'obligation de négliger les parties essentielles de son service.

Le système du bordereau, érigé en procédé méthodique de contrôle, nous paraît donc présentement inapplicable. A peine peut-il être pratiquement utilisé, dans des cas importants, comme moyen de vérification par épreuves.

V. — Système de l'endossement

Exposé du Système. — Ce système a pour but de supprimer l'anonymat du titre au porteur tout en conservant, à ce titre, sa mobilité nécessaire. Pour cela il le transforme en une sorte de titre à ordre, transmissible par voie d'endossement, c'est-à-dire après inscription, au dos du titre, d'une mention faisant connaître

la date, l'identité du cédant et celle du cessionnaire, inscription notifiée à l'établissement émetteur.

Voici au surplus le texte présenté par M. Vincent Auriol, député, et proposé au vote de la Chambre (séance du 5 mars 1923, *J. O.* du 6, p. 965), texte qui condense tout le système (1) :

« Les titres au porteur ne seront désormais transmissibles que par voie d'endossement, au moyen d'une mention inscrite au verso du titre par le titulaire, lors de la livraison réelle du titre et portant les mots suivants : « Transmis par M. X... (nom, prénoms, qualité et domicile), à l'ordre de M. Z... (nom, prénoms, qualité et domicile). Lieu, date et signature ». La copie textuelle de cette mention sera signifiée, par lettre recommandée ou par acte extra-judiciaire, au siège de la société, ville, département ou Etat et transcrite sur un registre spécial appelé registre des endossements. Le transfert de la propriété ou de l'usufruit du titre prendra date de la signification de l'endossement.

« Pour les valeurs étrangères, la signification et le transfert se feront au siège de l'établissement français correspondant constitué pour les opérations du timbre.

« La présente disposition abroge le paragraphe 2 de l'article 31 du code de commerce. » (2).

Ainsi, il suffirait à l'Administration de prendre connaissance du registre des endossements pour connaître le propriétaire actuel de telle ou telle valeur et, par conséquent, la personne qui en détache le coupon.

Avantages. — 1° Le titre à endossement possède, fiscalement, toutes les propriétés du titre nominatif puisque le registre des endossements donne les mêmes renseignements que celui des transferts.

Ces deux titres gardent, cependant leur individualité juridique propre. L'inscription sur le registre de la société n'est pas ici la condition juridique de la propriété, comme pour les transferts.

(1) Lire le discours prononcé, à cette séance, par M. Vincent Auriol pour défendre son amendement, et celui de M. de Lasteyrie, Ministre des Finances, pour combattre ce texte.

(2) La Chambre, dans sa séance précitée du 5 mars 1925, a voté la prise en considération de cet amendement par 522 voix contre 228. Après examen par la Commission des Finances, cet amendement est revenu en discussion à la deuxième séance de la Chambre du 8 mars 1925. Le Gouvernement ayant posé la question de confiance sur la disjonction, cette disjonction a été votée par 505 voix contre 215.

C'est simplement une mesure d'ordre destinée à constater la notification de la propriété du titre. Le caractère attributif de propriété réside ici, non dans l'endossement, mais dans la *signification de l'endossement* au siège de la société en collectivité. Point de signification, point de transmission de propriété.

On voit que cette signification — qui est la formalité essentielle au point de vue fiscal — ne peut être évitée puisqu'elle est la condition même du droit de propriété. C'est là une innovation ingénieuse qui supprime toute fraude.

Que le porteur fixe son domicile où il voudra, en France ou à l'étranger ; qu'il se fasse payer son coupon dans une banque française ou étrangère, peu importe ; l'Administration sait que le titre appartient à telle personne, et cela lui suffit.

2° Le titre à endossement est facilement négociable et sa transmission n'est pas une gêne pour la vie économique. Il peut être comparé à une lettre de change tirée sur la société émettrice. Or, le commerce, qui exige de la célérité, se contente des lettres de change ; les affaires financières se contenteront aussi du titre à ordre aussi facilement transmissible.

3° Ce système réduit au minimum, la paperasserie et la gêne pour le porteur, puisqu'il n'a de formalités à accomplir, non pas chaque année, mais seulement en cas de mutation de titre.

En bourse, où les mutations sont très fréquentes, où le titre peut circuler, dans la même journée, entre plusieurs mains, l'endossement ne se fait d'ailleurs qu'au moment de la tradition effective, une fois pour toutes.

Ce système ne gêne d'ailleurs pas beaucoup les sociétés qui, si elles sont importantes, n'ont qu'à recruter un employé de plus pour tenir le registre des endossements.

4° Les titres à endossement bénéficient de l'avantage de sécurité qui s'attache aux titres nominatifs, d'où gros avantage pour le porteur en cas de perte ou de vol.

5° Ce système évite les manœuvres frauduleuses qui ont cours dans certaines sociétés anonymes : truquage des Assemblées générales, corruption des majorités, etc... Désormais, chaque actionnaire étant connu, peut être convoqué individuellement. D'où un sérieux avantage pour la vie économique du pays et pour l'épargne.

6° Enfin on peut citer l'exemple de l'Angleterre et des Etats-Unis où les titres sont transmissibles par endossement. Mais nous estimons que cet exemple ne doit être invoqué que sous de fortes réserves, car il n'y a pas une analogie complète. Ainsi aux Etats-

Unis la transcription des mutations sur les registres des sociétés émettrices reste subordonnée à la demande expresse du détenteur, qui, désirant conserver le titre dans son portefeuille, en opère l'endossement à son nom (car l'endos peut être en blanc) et notifie, au siège de l'établissement, sa prise de possession. Ce caractère facultatif de la signification est incompatible avec tout contrôle fiscal sérieusement organisé.

Inconvénients. — 1° On reproche aussi à ce système son caractère *d'indiscrétion* qui permet à l'Administration de connaître, à tous moments, la composition et les mouvements du portefeuille des porteurs de valeurs mobilières.

Cet argument, répétons-le, ne nous impressionne aucunement ; il ne tire pas à conséquence, les agents de l'Administration étant tenus au secret professionnel.

2° Le système de l'endossement présente de gros inconvénients pratiques pour le porteur, pour les sociétés, pour l'Administration.

a) *Pour le Porteur.* — Ce système l'oblige à une série d'inscriptions et de significations, d'où perte de temps et difficultés nombreuses pour les populations rurales, peu instruites.

b) *Pour les Sociétés.* — Pour inscrire les innombrables endossements reçus chaque jour, ces sociétés devraient recruter une équipe d'employés spéciaux. Le Trésor lui-même, le plus important des émetteurs, devrait utiliser une armée de fonctionnaires pour suivre les différentes opérations et les reporter au nom des personnes qui les auraient effectuées ou en auraient bénéficié.

c) *Pour l'Administration.* — L'Administration aurait d'abord à dépouiller entièrement le registre des endossements en créant un bulletin de renseignements pour chaque titre ou chaque groupe de titres possédés par la même personne, bulletin qui serait ensuite transmis au contrôleur du lieu du domicile de l'intéressé et inséré dans le bulletin individuel. De plus, pour chaque endossement signifié par la suite, il serait nécessaire de créer deux bulletins de renseignements : l'un destiné au dossier du cédant, l'autre à celui du cessionnaire. Ces endossements étant innombrables (puisque la mobilité des titres ne serait pas atteinte en principe) il deviendrait indispensable que chaque employé des sociétés, chargé de la tenue du registre des endossements, fût flanqué, en permanence, d'un agent de l'Administration.

D'autre part, s'imagine-t-on le travail du contrôleur, recevant chaque matin dans son courrier cinq cents, mille, deux mille bulletins de renseignements de cette sorte ? Pour le classement

de ces bulletins dans les dossiers individuels il aurait recours aux services d'un ou de plusieurs employés. Mais pour l'utilisation de ces bulletins, il ne pourrait se faire aider. Comment procéderait-il pour vérifier les déclarations des gros capitalistes qui achètent et vendent à chaque instant, qui ne conservent un titre que quelques mois ou quelques jours ? Songe-t-on aux calculs d'intérêts minutieux, compliqués, interminables, qu'il serait ainsi obligé de faire ? Le contrôleur serait submergé sous ce flot permanent de paperasse. Quiconque connaît la technique du métier peut témoigner de l'impraticabilité de ce système, tout au moins dans la composition actuelle des cadres administratifs, beaucoup trop restreints.

3° Enfin ce système favoriserait l'exode des capitaux français à l'étranger et le retrait des capitaux étrangers circulant actuellement en France, inconvénient déjà indiqué au sujet de la suppression des titres au porteur.

CONCLUSION.

Le système de l'endossement est très ingénieux et possède nombre de qualités indéniables.

Mais nous lui trouvons un vice rédhibitoire : celui d'être inapplicable administrativement, ainsi que nous venons de l'indiquer.

VI. — Le carnet de coupons

EXPOSÉ DU SYSTÈME.

Dans ce système, tout possesseur de valeurs mobilières doit posséder un carnet individuel spécial (*dit carnet de coupons*) qu'il présente obligatoirement au payeur lorsqu'il va encaisser des intérêts quelconques, des dividendes, des coupons. Le paiement ne peut être effectué si ce carnet n'est pas produit.

Ce carnet (que l'on peut comparer, comme forme, à un livret de caisse d'épargne) est composé d'une couverture sur laquelle sont inscrits les nom, prénoms, domicile du titulaire, et, s'il y a lieu, des références administratives, notamment un numéro d'ordre attribué par le contrôleur. A l'intérieur se trouve un certain nombre de pages, visées par le contrôleur, comportant trois colonnes. Dans la première colonne le payeur inscrit le numéro qui lui a été assigné, à cet effet, par l'Administration des Contributions directes. Dans la deuxième, il inscrit le montant

total des coupons détachés, sans aucune désignation de titres, de quelque nature qu'ils soient. Dans la troisième, il mentionne la date de l'opération.

Si le détenteur des valeurs mobilières a ses titres déposés en banque, à une ou plusieurs banques, celles-ci, dans les deux premiers mois de chaque année, font le total de tous les coupons détachés ou crédités au compte du dépositaire des titres, au cours de l'année précédente, et portent ce total en une seule écriture.

Au plus tard le 28 février de chaque année, c'est-à-dire au moment de rédiger sa déclaration relative à l'impôt général sur le revenu, le contribuable consulte son carnet de coupons qui lui indique exactement le total des revenus de valeurs mobilières encaissé au cours de l'année précédente, total qu'il reporte (sauf à en déduire les frais que nous connaissons) sur sa déclaration.

Le carnet reste entre les mains de son titulaire. Ce n'est qu'au moment du contrôle de la déclaration que le contrôleur peut en exiger la communication.

Ce système a été présenté et soutenu avec talent par M. Maurice Bokanowski, Rapporteur général de la Commission des Finances de la Chambre, au cours de la discussion du budget de 1923 (1). Cette Commission s'est prononcée par 12 voix contre 8, en faveur de ce système, et le texte suivant a été proposé, le 1^{er} mars 1923, au vote de la Chambre (J. O. du 2 mars 1923, p. 915) :

« Article premier. — Le payement des intérêts, dividendes, revenus et tous autres produits des valeurs mobilières françaises ou étrangères non déposées à l'une des personnes ou sociétés visées à l'article 3 ne peut être effectué que sur la production d'un carnet individuel, numéroté, visé par le contrôleur des contributions directes du domicile du titulaire et dont la forme sera déterminée par décret.

« Lors de l'encaissement des intérêts, dividendes, revenus et tous autres produits, l'établissement payeur est tenu d'indiquer sur le carnet :

« 1^o Le numéro qui lui a été à cet effet assigné par l'administration des contributions directes ;

« 2^o Le montant des coupons payés ;

« 3^o La date du payement. »

(1) Voir notamment, le discours prononcé par M. Bokanowski à la séance de la Chambre du 22 février 1923, J. O. du 23, p. 792 et suivantes et à celle du 25 février 1923, J. O. du 24, p. 808, discours dont nous nous sommes inspirés dans nos développements.

Ce texte, combattu par le Gouvernement, n'a pas été voté par la Chambre. Mais comme aucune autre mesure destinée à rendre impossibles les fraudes fiscales en matière de revenus de valeurs mobilières n'a été prise, le système du carnet de coupons reste encore à l'ordre du jour.

Avantages. — 1° Ce système ne touche en rien à la *mobilité des titres*. Le titre reste au porteur et circule comme par le passé. Les gros inconvénients de la nominalisation sont donc écartés d'une façon absolue.

2° L'Administration ignore la nature des titres possédés par le contribuable, c'est-à-dire, la composition de son portefeuille. Mais elle connaît — et cela lui suffit — le total des coupons et revenus divers encaissés par lui. Ce système ne fait donc connaître à l'Administration que ce qui lui est strictement nécessaire.

3° Le carnet de coupons est une garantie pour les droits du contribuable. Il constitue, entre ses mains, *un titre juridique* qu'il peut opposer au contrôleur, notamment dans le cas où cet agent aurait établi une taxation d'office en se basant sur les signes extérieurs de la fortune, indices trompeurs pour beaucoup de personnes obligées, par les circonstances ou par leur situation, de vivre plus largement que ne le feraient la plupart des gens ayant un revenu égal au leur.

Il est à remarquer, toutefois, que ce titre juridique ne constitue pas une preuve irréfragable, mais une forte présomption. Ses énonciations sont présumées exactes, sauf preuve contraire de la part du contrôleur.

Pratiquement il supprime toute discussion entre le contribuable et le contrôleur, pour le plus grand profit de tous.

4° Ce système est simple et pratique pour l'Administration. En effet, le contrôleur vise le carnet une fois pour toutes, l'enregistre et lui attribue un numéro d'ordre, numéro correspondant à celui de son registre. Ce registre lui fait connaître tous les possesseurs de valeurs mobilières domiciliés dans sa division, imposables ou non à l'impôt général sur le revenu ; il est, pour lui, un précieux document qu'il peut utiliser à diverses fins.

Le contrôleur se fait présenter le carnet suivant les nécessités de sa vérification. Pour les petits porteurs non imposables à l'impôt général sur le revenu, le visa du carnet peut être fait, sans inconvénient, une fois seulement tous les cinq ans (durée du droit de répétition accordé au Trésor).

Le carnet présente techniquement le gros avantage de permettre

au contrôleur de voir, d'un seul coup d'œil, les revenus mobiliers de chaque contribuable, même ceux touchés ailleurs que dans les banques, même ceux des titres nominatifs. Il n'y a pas à rédiger, à rassembler, à classer, à totaliser, pour une même personne, des montagnes de bulletins de renseignements, opérations longues, fastidieuses et susceptibles d'erreurs matérielles. Son contrôle se borne à un rapprochement de deux chiffres : celui du carnet de coupons, celui de la déclaration. La déclaration d'un gros capitaliste peut être vérifiée en cinq minutes alors qu'il faut plusieurs jours par les méthodes actuelles souvent inopérantes.

Le supplément de travail administratif, occasionné par le visa des carnets et la tenue du registre est donc compensé par une diminution de ce travail relatif aux recherches à effectuer dans les bureaux de l'Enregistrement (recherches qui deviendraient désormais inutiles) et à l'utilisation de données sujettes elles-mêmes à caution.

La vérification du revenu des valeurs mobilières n'est plus, dans ce système, une vérification subordonnée à la réalisation d'un événement fortuit. C'est une vérification directe, précise, simple, d'une exactitude et d'une rigueur mathématiques, et non une vérification de seconde main.

5° Ce système est simple et pratique pour les banques et les établissements payeurs puisqu'ils n'ont qu'à indiquer seulement : leur numéro d'ordre (ou leur cachet), le montant total des coupons payés, la date.

6° Ce système est simple et pratique aussi pour le porteur qui se procure, une-fois pour toutes, un carnet qu'il présente au visa du contrôleur. Ensuite, chaque fois qu'il va encaisser ses coupons, il porte, à la place de son livret de famille ou de toute autre pièce d'identité, son carnet de coupons. Il ne communique ce carnet au contrôleur que s'il en est requis.

Certes, il y a là, à la charge du porteur, un petit supplément de formalités. Mais tous les contribuables honnêtes l'accompliront avec empressement puisqu'il permettra de libérer leurs épaules du poids de la fraude des contribuables malhonnêtes. Seuls ces derniers crieront à l'inquisition et à la vexation, grands mots fort déplacés ici et qui sont les stigmates d'une conscience inquiète.

7° Ce système est productif pour le Trésor. Le carnet de coupons n'a pas la prétention de supprimer entièrement la fraude, mais de l'atténuer au moins dans ses neuf dixièmes.

M. Bokanowski, le promoteur de cette mesure, estime que sa mise en application rapporterait au Trésor une somme supplé-

inentaire annuelle de 600 millions au titre de l'impôt général sur le revenu et une somme au moins égale au titre de l'impôt sur les successions, soit environ un milliard et demi par an (1).

8° Le carnet de coupons constitue non seulement un moyen répressif, mais surtout un moyen préventif de lutte contre la fraude, car il suggère au contribuable de faire une déclaration exacte. Or, les moyens préventifs sont, en général, supérieurs aux moyens simplement répressifs, puisqu'ils empêchent le délit de naître et que, finalement, ils suppriment l'idée même du délit.

Inconvénients (2). — 1° L'institution du carnet de coupons entraînerait une paperasserie considérable, étant donné que tout le monde, en France, possède quelques valeurs mobilières. Les neuf dixièmes de ces personnes ne seraient pas assujetties à l'impôt général et c'est sur elles que retomberait le poids des formalités destinées à vérifier la déclaration des autres. L'Administration serait dans l'impossibilité d'accomplir cette tâche accablante.

Cette critique nous paraît exagérée, car nous avons vu que ce surcroît de travail serait compensé largement par une diminution corrélative d'autre part. Ensuite, la liste de tous les possesseurs de valeurs mobilières, même de ceux non imposables à l'impôt général sur le revenu, serait un document très précieux pour le contrôleur à divers points de vue. Enfin, les personnes non imposables à l'impôt général sur le revenu, c'est-à-dire celles qui sont particulièrement atteintes par les impôts de consommation, se soumettraient de bon cœur, à la formalité du carnet qui serait, pour elles, un progrès accompli vers l'équité fiscale.

2° Le carnet de coupons est, lui-même, susceptible de fraudes :

a) Il y aura des doubles ou des triples carnets. Pendant la guerre, nous avons connu les cartes de sucre, de pain, de tabac et nous savons à quels abus, à quels trafics, elles donnaient lieu.

(1) « Il semble que, quand le souffle de la mort pénètre dans une maison, il emporte en même temps tous les papiers, toutes les valeurs, actions, obligations qui s'y trouvent... Vous sentez qu'une mesure comme celle du carnet de coupons, qui ferait connaître chaque année la réalité des valeurs mobilières avec les intérêts des valeurs que le porteur possédait avant sa mort, ne permettrait pas cette fraude éhontée que les héritiers pratiquent actuellement au détriment du Trésor. » Discours de M. Bokanowski, Chambre, séance du 13 novembre 1922, *J. O.* du 14, p. 5089).

(2) Le système du carnet de coupons a été combattu, à la Chambre, par quelques orateurs de talent, notamment par M. de Lasteyrie, Ministre des Finances, séance du 23 février 1923, *J. O.* du 24, 817 et suivantes. Nous condenseons, ci-après, les principaux arguments produits dans ce discours.

Il en sera ainsi en notre matière. On détachera le coupon la veille de l'échéance et on le fera toucher par des personnes qui ne sont pas assujetties à l'impôt général sur le revenu, par des domestiques, par des parents, par des individus dont la complaisance s'achète.

b) Les banques seront, d'une façon générale, respectueuses de la loi. Mais, il se créera, à Paris et en province, des officines douteuses qui offriront des facilités pour la non-inscription des coupons sur les carnets. De plus, certaines banques étrangères, établies en France, ne se considéreront pas tenues d'appliquer scrupuleusement notre législation. D'où des évasions nombreuses.

c) Les gros capitalistes iront toucher leurs coupons hors de France et mettront en dépôt leurs titres dans les banques étrangères. Ces banques enverront en France, des « pèlerins » qui feront le commerce des coupons. Un trafic clandestin s'organisera et, sans même se déplacer, le capitaliste recevra à domicile le montant de ses coupons, sans inscription sur le carnet.

3° Le système du carnet de coupons, comme d'ailleurs tous les systèmes destinés à réprimer les fraudes en matière de revenus de capitaux mobiliers, fera fuir les capitaux français à l'étranger et fera baisser notre franc, car les fuites de capitaux hors de France entraînent l'achat de devises étrangères.

4° Au point de vue successoral, le carnet de coupons sera inefficace, car l'héritier pourra détruire ce carnet qui restera introuvable.

5° Enfin cette institution nuira au crédit public et à notre trésorerie. Ce danger a d'ailleurs été compris par le Rapporteur de cette mesure, M. Bokanowski, qui proposait que les bons du Trésor à échéance d'un an au plus pourraient être encaissés sans production du carnet et que leurs intérêts seraient exonérés de l'impôt général sur le revenu. Cette dernière mesure serait pleine de dangers, car elle favoriserait ces valeurs à court terme au grand préjudice de la rente. Il en résulterait un grand effondrement dans les cours et la nécessité de renoncer, pour de longues années, à toute possibilité de conversion.

Cet inconvénient serait d'ailleurs atténué par ce fait que la mesure proposée en faveur des bons du Trésor permettrait à l'Etat de ne servir, à ces bons, qu'un intérêt très réduit.

CONCLUSION.

Le carnet de coupons est, théoriquement, parfait puisque, sans

nuire à la mobilité des titres, il fait connaître à l'Administration uniquement ce qu'elle veut savoir : le total du revenu des valeurs mobilières du contribuable.

Pratiquement ce système a aussi des avantages importants que nous avons signalés : il constitue un titre juridique pour le contribuable et de tous les systèmes proposés, il est encore le plus aisément praticable par l'Administration.

Le seul inconvénient que nous considérons comme sérieux est que ce système est lui-même susceptible de fraude. Mais cet inconvénient peut être restreint dans de fortes proportions par des mesures appropriées et par des sanctions sévères, allant jusqu'à la confiscation du capital, pour les actes délictueux.

Une fois bien mis au point, ce système nous paraît pratique et efficace. Il mérite d'être retenu.

CONCLUSION D'ENSEMBLE

Les différents systèmes que nous venons d'exposer sommairement — et qui sont ceux que l'on propose le plus généralement pour remédier aux fraudes fiscales relatives aux revenus des titres au porteur — comportent tous des avantages et des inconvénients qui leur sont communs ou qui leur sont propres.

Les *avantages communs* sont d'arriver, par des moyens plus ou moins pratiques, au but cherché : procurer à l'Administration la connaissance des revenus perçus par les porteurs de valeurs mobilières.

Les *inconvénients communs* sont de créer quelque gêne, plus ou moins importante suivant les systèmes, aux porteurs de titres, aux payeurs, aux établissements émetteurs, à l'Administration. On a dit encore que tous ces systèmes entraînaient une inquisition fiscale intolérable. Cet argument est celui des fraudeurs ; nous ne daignerons pas le réfuter.

Mieux fondée, à notre avis, est la critique faite à tous ces systèmes de provoquer une perturbation sur notre marché financier, de favoriser l'exode des capitaux français à l'étranger et le retrait

des capitaux étrangers placés en France. On ne saurait prévoir les conséquences économiques et financières qui résulteraient, pour notre pays, de l'adoption d'un système quelconque, attendu que ces conséquences dépendraient, en grande partie, de facteurs psychologiques impondérables. Aussi n'hésitons-nous pas à dire que tout système de contrôle des revenus des valeurs mobilières, pour jouer intégralement, doit être complété par des ententes internationales (1).

Mais ces ententes internationales ne paraissent pas sur le point d'être conclues. Est-ce à dire que nous devons, jusqu'à leur réalisation, rester dans le *statu quo* et ajourner indéfiniment toute mesure efficace de contrôle ?

Nous ne le croyons pas. L'ensemble des inconvénients de ces mesures ne nous paraît pas être un obstacle absolu à l'adoption de l'une d'entre elles, car il est nécessaire de faire quelque chose. La fraude sur le revenu des titres au porteur est importante. Le Trésor a besoin d'argent. Il serait abusif de demander ces ressources nouvelles aux contribuables honnêtes déjà surchargés, avant d'avoir récupéré, sur certains porteurs de valeurs mobilières, les deux milliards de ressources annuelles dont ils privent frauduleusement notre budget.

Puisque ces personnes n'ont pas le courage d'accomplir leur devoir fiscal (bien qu'elles aient le plus gros intérêt à ce que nos finances publiques soient prospères) il faut les y contraindre en établissant un *contrôle tel qu'aucun revenu ne puisse s'évader*. Les honnêtes gens acceptent avec reconnaissance toutes les mesures de contrôle efficaces car elles seront leur défense contre les fraudeurs et la garantie de l'équité fiscale.

Il est donc nécessaire et urgent de prendre des mesures pour réprimer la fraude et, pour notre part, nous regrettons profondément que la Chambre des Députés, après avoir passé plusieurs mois (d'octobre 1922 à mars 1923) à discuter longuement divers moyens, n'en ait adopté aucun.

La question est donc celle de savoir quel est, de tous les systèmes que nous avons examinés, le meilleur, ou, si l'on préfère, le moins imparfait.

Nous éliminons, pour les motifs déjà indiqués, le système de la

(1) Des conversations internationales ont été déjà engagées à ce sujet. On en trouvera un compte rendu dans le discours prononcé par M. de Lasteyrie, Ministre des Finances, à la Chambre des députés, séance du 5 mars 1925 (*J. O.* du 6, p. 974).

nominalisation par persuasion et celui de la compensation partielle de l'impôt global par l'impôt cédulaire majoré.

Il nous reste donc à fixer notre choix sur l'un des quatre systèmes suivants :

- 1° La suppression des titres au porteur ;
- 2° Le système de bordereau ;
- 3° Le système de l'endossement ;
- 4° Le carnet de coupons.

Nous rejetons le premier système à cause des difficultés trop grandes de transfert des titres nominatifs. Ces difficultés disparaîtraient-elles un jour ? Nous sommes sceptiques à cet égard, car, à un autre point de vue, il est nécessaire de maintenir, aux transferts de titres nominatifs, une procédure dont la complication constitue une garantie de sécurité. Le problème est extrêmement difficile à résoudre, la mobilité étant ennemie de la sécurité.

De plus, ce premier système, s'il était adopté, ne serait pas d'une application facile par l'Administration qui aurait à compulser à tout moment les registres de transfert des sociétés et à créer, pour toutes les mutations de titres, des bulletins de renseignements dont le nombre submergerait les contrôleurs.

C'est ce reproche que nous adressons aussi au système du bordereau et à celui de l'endossement. Ces deux systèmes sont très séduisants, le dernier surtout. Mais ils paraissent difficilement applicables à cause du flot de paperasses qu'ils susciteraient, à moins que le nombre des contrôleurs soit triplé et triplé aussi le nombre de leurs auxiliaires. Mais alors les résultats ne seraient pas en rapport avec les dépenses du Service et la quatrième règle d'Adam Smith subirait une atteinte profonde.

Aussi manifestons-nous, sans hésitation, notre préférence actuelle pour le système du *carnet de coupons* qui, par ailleurs, n'est pas inférieur aux autres systèmes, mais qui a cette supériorité d'être facilement applicable par l'Administration, car *il permet au contrôleur de constater d'un seul coup d'œil le total des revenus mobiliers annuels d'un contribuable.*

Tel que nous l'avons exposé, ce système est, certes, bien imparfait puisqu'il peut donner lieu, lui-même, à des manœuvres frauduleuses. Mais il est perfectible. Son application exigerait, techniquement, une mise au point relativement facile et, juridiquement, le vote de dispositions législatives complémentaires. Aussi estimons-nous que c'est dans ce sens qu'il convient de chercher au plus tôt le moyen d'établir un contrôle général et méthodique du revenu des valeurs et capitaux mobiliers.

SECTION VII

Bénéfices de l'exploitation agricole

§ I. — Notions générales

DU DROIT POUR LE CONTRIBUABLE, DE CHOISIR, PARMI LES DEUX MÉTHODES DE DÉCLARATION, CELLE QUI LUI CONVIENT LE MIEUX.

Comme pour les revenus fonciers (bâti et non bâti) le contribuable tient, de l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914, le droit de déclarer, soit le *bénéfice réel* retiré par lui, au cours de l'année précédente, de son exploitation agricole, soit le *bénéfice forfaitaire* évalué d'après les règles fixées par l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917 (modifié par l'art. 2 de la loi du 25 juin 1920) concernant l'impôt cédulaire sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

Ce choix, à la condition toutefois qu'il soit manifesté dans une déclaration souscrite dans les délais légaux, s'impose au contrôleur qui ne peut dès lors substituer, au mode d'évaluation régulièrement choisi, l'autre procédé.

Rien n'empêche encore le déclarant de modifier, chaque année, son choix. Ainsi, une année où les récoltes sont très bonnes et les bénéfices importants, il peut déclarer le bénéfice forfaitaire que chacun sait atténué dans des proportions considérables. Par contre si, l'année suivante, toutes les récoltes sont détruites par la gelée, la grêle, la sécheresse, le déclarant est admis à faire état de son bénéfice réel qui, dans ce cas, peut se transformer en déficit d'exploitation.

Il y a là, évidemment, un grand vice qui montre que notre législation n'est pas encore au point. Quoi qu'il en soit, le contrôleur, agent d'exécution, ne peut, à notre avis, se baser sur

aucun texte pour obliger le contribuable à maintenir toutes les années, le même système de déclaration.

Par contre, le déclarant ne saurait, sans commettre un abus de droit, employer conjointement, la même année, les deux systèmes. Il doit opter *ou bien* pour la déclaration du bénéfice réel, *ou bien* pour celle du bénéfice forfaitaire. Le bénéfice cédulaire évalué, dans son ensemble, par un seul procédé doit être adopté ou rejeté indivisiblement.

D'un coup d'œil, le contrôleur s'assure que le déclarant a bien respecté cette règle. Dans le cas contraire il doit mettre en demeure le contribuable de manifester son option.

ETENDUE DU DROIT DE VÉRIFICATION DU CONTRÔLEUR.

Le contrôleur qui établit l'impôt général sur le revenu est le même que celui qui établit l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, ces deux impôts ne devant former chacun qu'une cote unique établie au domicile de l'intéressé au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

Il en résulte que le contrôleur peut user, dans sa vérification des bénéfices agricoles, des droits que lui confèrent non seulement les textes relatifs à l'impôt général, mais aussi ceux relatifs à l'impôt cédulaire.

D'une façon générale, nous savons que le contrôleur n'est fondé à demander au déclarant que des *éclaircissements* et non des *justifications*.

En notre matière, cependant, cet agent semble tenir du dernier alinéa de l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917 le droit de demander au déclarant toutes *justifications nécessaires* dans le cas où le bénéfice réel invoqué est inférieur au bénéfice forfaitaire. En vérité, cette disposition ne vise que le cas où, après l'émission du rôle, le contribuable conteste le chiffre du bénéfice forfaitaire qui sert, dans tous les cas, de base à l'impôt cédulaire. Or, il peut arriver que le contribuable, usant de son droit d'option, accepte le forfait en ce qui concerne l'impôt cédulaire, mais désire être imposé sur son bénéfice réel à l'impôt général. Dans ce cas et si ce bénéfice réel est inférieur au bénéfice forfaitaire, il semble que le contrôleur ne puisse pas se prévaloir du droit de demander des justifications que lui confère l'article 17 précité, puisque l'impôt cédulaire n'est pas contesté. Nous estimons cependant qu'en adoptant le dernier alinéa de cet article 17, le législateur a mani-

festé clairement l'opinion qu'il était anormal que le bénéfice réel fût inférieur au bénéfice forfaitaire déjà atténué ; que, si un contribuable déclarait un tel bénéfice réel, il était nécessaire, afin de restreindre la fraude, qu'il apportât toutes justifications à ses allégations.

Nous pensons donc qu'il est conforme à l'esprit du législateur qu'un contribuable qui déclare un bénéfice réel inférieur au bénéfice forfaitaire soit invité par le contrôleur à produire toutes justifications nécessaires.

Faute de justifications satisfaisantes, la déclaration serait dans le cas d'être rectifiée sur la base minima du bénéfice forfaitaire.

UTILISATION DES BASES ARRÊTÉES POUR L'IMPÔT CÉDULAIRE.

Le dossier individuel du contribuable contient tous les renseignements nécessaires à l'assiette de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, notamment le relevé, par groupe de nature de culture et par commune, de toutes les propriétés exploitées, avec l'indication, pour chacun de ces groupes, du revenu net cadastral, de la valeur locative correspondante, du coefficient et du bénéfice forfaitaire.

Ces renseignements sont évidemment de la plus grande utilité pour la vérification de la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu. Si le déclarant opte pour le bénéfice forfaitaire, le contrôleur n'a le plus souvent, comme nous le dirons plus loin, qu'à procéder à un pointage. S'il opte au contraire pour le bénéfice réel, les données recueillies pour l'assiette de l'impôt cédulaire lui fournissent aussi une base précieuse pour son contrôle (1).

§ 2. — Contrôle de la déclaration du bénéfice réel

NÉCESSITÉ D'UN CONTRÔLE RIGOUREUX.

Ainsi que nous l'avons déjà fait remarquer en ce qui concerne les revenus des propriétés foncières bâties et non bâties, le contribuable, qui a le choix entre deux procédés de déclaration, ne

(1). Pour la recherche des exploitations imposables, on se reportera aux articles 77 et 78 de l'Instruction de 1918 ainsi qu'aux circulaires du 28 août 1920, n° 1545 et du 20 août 1921, n° 1565.

déclare généralement son bénéfice réel que si ce bénéfice est inférieur au bénéfice forfaitaire. Il opte évidemment pour la méthode qui ménage le mieux ses intérêts.

Or, il est anormal que le bénéfice réel d'une exploitation agricole soit actuellement inférieur au bénéfice forfaitaire atténué dans une progression géométrique par suite de l'atténuation des deux facteurs dont il est le produit : valeur locative cadastrale et coefficient.

Le premier soin du contrôleur est donc de rapprocher le bénéfice réel déclaré du bénéfice forfaitaire servant de base à l'impôt cédulaire. S'il résulte de ce rapprochement que le bénéfice réel déclaré est supérieur, la vérification peut être plus sommaire. Le contrôleur se borne, s'il le faut, à demander au déclarant des éclaircissements. Mais si, comme tout porte à le croire, ce bénéfice réel est inférieur au bénéfice forfaitaire, le contrôleur procède alors à une vérification minutieuse et recherche les causes de cette anomalie. C'est ce dernier cas que nous allons surtout envisager dans les développements qui vont suivre.

DEMANDE DE JUSTIFICATIONS ET VÉRIFICATION DÉTAILLÉE.

Ainsi que nous l'avons dit plus haut, nous estimons que le contrôleur est fondé à demander au déclarant toutes *justifications nécessaires* (art. 17 *in fine*, loi du 31 juillet 1917) lorsque le bénéfice réel déclaré est inférieur au bénéfice forfaitaire.

Dès lors la vérification ne présente, pour le contrôleur, aucune difficulté. Le déclarant qui a été dans la possibilité de déclarer son bénéfice réel (puisque'il en fait état dans sa déclaration) possède vraisemblablement, sinon une véritable comptabilité agricole, tout au moins les éléments nécessaires au calcul de ce bénéfice. Ce sont là, à défaut de comptabilité, ces éléments de calcul que le contrôleur se fait représenter. Il les vérifie d'une façon approfondie et, si cela est nécessaire, il réclame les pièces justificatives pour vérifier les détails jusqu'à ce que la vérité soit dévouverte.

1° La vérification porte d'abord sur le *produit brut* composé, non seulement des recettes provenant de la vente des produits agricoles, mais aussi de la valeur marchande des produits consommés par l'exploitant et sa famille. Ce dernier point est souvent omis — ou très atténué — par les contribuables et le contrôleur a presque toujours des redressements à faire à ce sujet. Quant à

la vérification du chiffre des recettes, c'est là le point le plus difficile de la tâche du contrôleur étant donné qu'il n'est pas dans les habitudes des agriculteurs — qui vendent le plus souvent leurs récoltes au marché — de délivrer des factures et même de s'enquérir du nom de l'acheteur. Cependant, dans certains cas le contrôleur peut arriver, par le procédé des recoupements que nous examinerons dans notre section suivante, à savoir exactement le prix qu'a retiré un agriculteur par exemple de sa récolte de vin, de blé, de cocons, de pommes de terre, etc... surtout si cette récolte a été vendue en totalité à un même commerçant. Ce commerçant a intérêt à faire figurer cet achat intégralement dans sa comptabilité et c'est en vérifiant cette comptabilité que le contrôleur connaît exactement le prix touché par le vendeur. Certes, toutes les recettes de l'agriculteur ne peuvent pas être connues par ce moyen. Mais le contrôleur a ainsi quelques points de comparaison qui lui permettent de vérifier si les données de la comptabilité agricole peuvent être considérées comme sincères ou non.

Faute de mieux, le contrôleur apprécie, par comparaison ou par estimation directe, la productivité des parcelles exploitées ; pour cela il a recours aux indications du cadastre. Le plus souvent les recettes ont été exceptionnellement diminuées par suite d'une circonstance anormale : intempéries, récoltes non vendues, etc... Ces cas sont, en général, aisés à vérifier, d'autant plus qu'ils motivent le plus souvent une demande collective en remise d'impôt foncier, demande instruite, sur place, par une commission spéciale dans laquelle le contrôleur joue le rôle prépondérant.

Dans tous les cas, le contrôleur tâche de se faire représenter les chiffres correspondants des années antérieures ; il procède à la comparaison et demande l'explication des différences constatées.

2° La vérification porte ensuite sur les *dépenses déduites* du produit brut. Sur ce point le contrôleur s'attache à vérifier non seulement si les dépenses déduites sont bien de celles dont la déduction est admise par le décret du 17 janvier 1917 (art. 1^{er}), mais aussi si ces dépenses ne sont pas exagérées. Pour cela il suffit de se faire produire des pièces justificatives pour celles qui, normalement, en comportent ; pour les autres, le contrôleur, qui a l'habitude des évaluations, estime si elles sont ou non raisonnables.

L'expérience montre que le plus souvent les contribuables portent en déduction un certain nombre de dépenses non déductibles, par exemple celles qui sont consacrées à l'achat du gros matériel

agricole (batteuses, tracteurs, etc...). Ils font ainsi supporter à un seul exercice la charge de ces dépenses alors qu'il y a lieu d'en répartir le montant, par le moyen d'un amortissement annuel, sur une période plus ou moins longue. Sur ce point, aussi, des redressements sont nécessaires.

Si ces dépenses sont supérieures aux recettes (ce qui arrive notamment dans le cas où le concours des agents naturels a été défavorable), il y a un déficit d'exploitation qui doit alors être mentionné au paragraphe VII de la formule de déclaration.

CAS OU LE DÉCLARANT NE PEUT FOURNIR AUCUNE JUSTIFICATION.

Le déclarant doit toujours pouvoir fournir les éléments qui lui ont servi à déterminer le bénéfice réel qu'il déclare, c'est-à-dire répondre à cette question : « Comment avez-vous calculé votre bénéfice ? ». S'il ne pouvait le faire, c'est qu'il aurait évalué au hasard le chiffre de ce bénéfice qui, dès lors, devrait être remplacé par celui du bénéfice forfaitaire, sous réserve du droit pour le contribuable d'introduire, après la publication du rôle, une réclamation contentieuse. Le tribunal saisi du litige apprécierait souverainement.

§ 3. — Contrôle de la déclaration du bénéfice forfaitaire

PRINCIPE.

Si le contribuable entend déclarer son bénéfice suivant le mode forfaitaire, le rôle du contrôleur se borne à assurer la concordance du bénéfice à retenir comme élément du revenu global avec le chiffre servant de base à l'impôt cédulaire (circulaire n° 1363, p. 9).

Ce chiffre peut ne pas être connu exactement du déclarant au moment où il souscrit sa déclaration, par exemple s'il n'a pas connaissance des coefficients. Aussi ne doit-on lui faire aucun grief de ce fait. Le contrôleur complète alors de lui-même la déclaration et soumet le chiffre arrêté à l'acceptation de l'intéressé.

LE FORFAIT S'IMPOSE AU CONTRÔLEUR.

L'assiette de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, dont les règles s'étendent, pour partie, à l'assiette de l'impôt général, a ceci de particulier que le forfait ne s'impose pas au contribuable (art. 17, dernier alinéa, de la loi du 31 juillet 1917) mais s'impose au contrôleur.

Il n'en a pas toujours été ainsi. L'article 2 de la loi du 12 août 1919 avait complété l'article 17 précité par la disposition suivante qui était, en quelque sorte, la contre-partie du droit du contribuable :

« Lorsque, de son côté, le contrôleur est en mesure d'établir que le bénéfice réel de l'exploitant est supérieur à l'évaluation forfaitaire fixée par le premier alinéa du présent article, il peut, à charge d'apporter, en cas de contestation, les justifications nécessaires, prendre ce bénéfice réel pour base de l'impôt. »

Cette disposition n'a eu qu'une durée éphémère puisqu'elle a été abrogée expressément par l'article 2 de la loi du 25 juin 1920. Ainsi le législateur a manifesté nettement qu'il considérait le forfait comme une présomption légale irréfragable, n'admettant pas la preuve contraire, mais seulement au bénéfice du contribuable.

Ce système, qui pourrait encore se justifier si le forfait était voisin de la réalité, donne, par suite de l'atténuation des évaluations cadastrales, des résultats déplorablement qui faussent complètement le jeu normal de l'impôt général sur le revenu.

Ainsi, pour ne citer qu'un exemple concret, bien que le contrôleur puisse justifier, documents en mains, que tel viticulteur a gagné 25.000 francs en 1923, il doit s'abstenir de l'imposer à l'impôt général pour 1924, car le bénéfice forfaitaire égal à 3.824 francs, ne le rend pas passible de l'impôt.

Comment s'étonner, dans ces conditions, que l'impôt général sur le revenu soit d'un rendement insignifiant dans les campagnes ?

La façon la plus systématique de remédier à cette situation consiste à réviser, dès qu'il sera matériellement possible de le faire, les évaluations cadastrales actuelles auxquelles il serait indispensable d'ajouter l'évaluation des bâtiments ruraux. En attendant et pour parer au plus pressé, un moyen empirique s'offre, suffisamment efficace : il consiste à fixer les coefficients servant à l'évaluation du bénéfice forfaitaire à un chiffre tel qu'il tienne compte de l'atténuation des évaluations cadastrales. Il con-

vient également de rétablir les dispositions précitées de l'article 2 de la loi du 12 août 1919 qui constituent le corollaire juridiquement indispensable de celles du dernier alinéa de l'article 17 de la loi du 31 juillet 1917.

EXCEPTION EN CAS DE TAXATION D'OFFICE.

Rappelons cependant que le forfait ne s'impose au contrôleur que si le contribuable a souscrit, dans les délais réglementaires, sa déclaration relative à l'impôt général sur le revenu. Si le contribuable se laisse taxer d'office, le contrôleur peut faire état du bénéfice réel ; il appartient alors à l'intéressé, s'il conteste le chiffre de cette taxation, d'apporter toutes les justifications de nature à faire la preuve du chiffre exact de son revenu. (Voir en ce sens Arr. C. d'E. du 28 juillet 1921, *Bull. Dup.* 1922, p. 179).

Si toutefois le forfait, ajouté à l'ensemble des revenus des autres catégories, ne rendait pas le contribuable imposable à l'impôt général, le contrôleur ne pourrait lui opposer le chiffre du bénéfice réel (voir en ce sens Rép. min. dép. n° 16371, *J. O.* du 5 mars 1923, *Bull. Dup.* 1918, p. 398).

MODIFICATIONS À FAIRE SUBIR AU BÉNÉFICE FORFAITAIRE.

Le bénéfice forfaitaire imposé à l'impôt cédulaire n'est pas nécessairement celui qui doit être retenu pour l'assiette de l'impôt général sur le revenu et réciproquement. Entre ces deux bénéfices, il existe un certain nombre de différences qui peuvent être condensées dans les deux cas suivants :

1° Le déclarant peut avoir à déclarer, pour l'impôt général sur le revenu, un certain bénéfice agricole sans qu'il soit, pour cela, passible de l'impôt cédulaire (si son bénéfice forfaitaire est inférieur à 1.500 francs, si ses exploitations agricoles sont situées hors de France, s'il a cessé son exploitation agricole avant le 1^{er} janvier de l'année de la déclaration).

2° Inversement, le déclarant peut être imposé à l'impôt cédulaire et n'avoir aucun bénéfice agricole à mentionner dans sa déclaration relative à l'impôt général sur le revenu (s'il n'a que des terrains d'agrément ou des terrains à bâtir ; si son bénéfice réel est nul ou négatif).

Dans sa vérification, le contrôleur ne perd pas de vue ces cas

particuliers. Il fait subir, le cas échéant, toutes modifications utiles au bénéfice forfaitaire à retenir pour l'assiette de l'impôt général.

CAS OU AUCUN BÉNÉFICE N'EST DÉCLARÉ.

L'attention du contrôleur doit surtout se porter sur le premier cas que nous venons de signaler. Puisqu'il n'est pas impossible à l'impôt cédulaire, le déclarant ne mentionne, le plus souvent, aucun bénéfice agricole dans sa déclaration. Le contrôleur doit donc vérifier si réellement aucun bénéfice de cette nature n'a été perçu par l'intéressé au cours de l'année antérieure.

Pour cela il envisage successivement les deux hypothèses suivantes :

1° *Le déclarant ne possède pas de propriétés non bâties.* — La déclaration, ainsi que les documents contenus dans le dossier individuel, le renseignent sur ce point. Il est permis alors de supposer que l'intéressé, propriétaire d'aucune terre, et dont les revenus tirés d'autres sources sont suffisamment importants pour le rendre passible de l'impôt général sur le revenu ne se livre pas à l'exploitation agricole. Un coup d'œil jeté sur sa profession (indiquée au § I de la formule) confirme cette opinion et si rien ne fait soupçonner le contraire, le contrôleur ne pousse pas plus loin ses investigations à ce sujet.

2° *Le déclarant possède des propriétés non bâties.* — Dans ce cas, ou le déclarant exploite en tout ou en partie ses terres, ou il les loue, ou il les donne en métayage. Le contrôleur demande des éclaircissements à l'intéressé et, le cas échéant, rectifie la déclaration en suivant la procédure ordinaire.

SECTION VIII

Bénéfices industriels et commerciaux

§ I. — Généralités

CONCORDANCE AVEC LA BASE DE L'IMPÔT CÉDULAIRE.

La vérification du chiffre des bénéfices industriels et commerciaux déclaré à la cinquième catégorie de revenus pour l'assiette de l'impôt général est le plus souvent fort simple, attendu qu'elle consiste uniquement à assurer la concordance de ce chiffre avec le montant du bénéfice préalablement vérifié et retenu comme base de l'impôt cédulaire.

A cet effet, le contrôleur se reporte au dossier (modèle n° 18) relatif à l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux qui est établi à l'adresse du siège de la direction de l'entreprise exploitée par l'intéressé, lorsque ce siège se trouve situé dans sa division de contrôle. Il en extrait tous les renseignements utiles.

Si, au contraire le siège de cette exploitation (dont l'adresse doit être indiquée au § I de la formule de déclaration) est situé hors de sa circonscription, le contrôleur prend des informations auprès de son collègue compétent. (Voir sur ce point circulaire n° 1363, page 10).

La vérification se borne donc à un pointage rapidement effectué. Si ce pointage fait apparaître des discordances l'intéressé est mis en cause (demande verbale ou écrite d'éclaircissements) et toute

rectification utile est, le cas échéant, opérée, jusqu'à que soit assurée la concordance parfaite (1).

Il est cependant des cas où cette concordance ne doit pas exister, notamment si le contribuable exploite des entreprises hors de France. Les bénéfices procurés par ces entreprises ne sont pas imposables à l'impôt cédulaire par application de la loi du 31 juillet 1917. Mais ils font partie nécessairement du revenu global que doit déclarer l'intéressé. Pour le même motif les pertes résultant d'un déficit d'exploitation de ces entreprises doivent être admises en déduction, le cas échéant au § VII de la formule de déclaration.

Il y a donc là une différence qui peut être importante et que le contrôleur ne doit pas négliger. Etant donné que les bénéfices réalisés par des entreprises ayant leur siège hors de France sont difficilement contrôlables il arrive que le déclarant les passe sous silence. Il appartient au contrôleur de provoquer, dans ce cas, un complément de déclaration qu'il vérifie par les moyens les mieux appropriés aux circonstances de fait. Cet agent ignore quelquefois l'existence de ces exploitations sises à l'étranger, qui peuvent avoir une comptabilité distincte et une autonomie parfaite. Mais, très souvent, il est avisé de ce fait par des circonstances fortuites résultant des nécessités de la vie juridique du contribuable ou par d'autres indices que sa faculté d'analyse sait provoquer et utiliser.

FACULTÉ LAISSÉE AU CONTRIBUABLE DE CHOISIR ENTRE DEUX PROCÉDÉS DE DÉCLARATION.

Le contribuable a la faculté de déclarer :

1° Soit le montant de son bénéfice effectivement réalisée au cours de l'année précédente ou pendant la période de douze mois dont les résultats ont servi à l'établissement de son dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile ;

2° Soit le montant de son bénéfice évalué par application au

(1) La concordance dont nous parlons présentait quelques difficultés, avant 1924, en ce qui concernait les associés en nom collectif dont le total des bénéfices déclarés par eux pour l'I. G. R. devait reproduire intégralement le bénéfice imposé au titre de l'impôt cédulaire au nom de la société augmenté, le cas échéant, des revenus, fonciers et mobiliers. Cette concordance est devenue semblable à celle à assurer au cas où le contribuable exerce seul depuis que la loi du 30 juin 1923 a décidé, dans son article 11, que les associés en nom collectif seraient personnellement assujettis à l'impôt cédulaire pour la part des bénéfices sociaux correspondants à leurs droits dans la société.

chiffre d'affaires de l'année précédente, d'un coefficient approprié.

Le droit du contribuable de choisir entre ces deux procédés de déclaration résulte expressément d'un texte de loi (loi du 31 juillet 1917, art. 50). Le contrôleur est donc tenu de le respecter, quelque inconvénient qu'il en résulte pour le Trésor et l'équité fiscale.

Ce droit d'option est, en effet, abusif attendu qu'il ne comporte aucune restriction et qu'il peut être exercé d'une façon différente chaque année. Dans une période déficitaire ou de bénéfices nettement inférieurs à la normale, le contribuable déclare les résultats fournis par sa comptabilité. Au contraire, dans une année prospère où les bénéfices sont exceptionnellement élevés, le même contribuable se place sous le régime de la déclaration indirecte du bénéfice par le moyen du chiffre d'affaires et ne supporte pas, généralement, l'impôt correspondant à son bénéfice exact. Nous verrons que, pour les affaires un peu importantes, le contrôleur peut arriver à déjouer ce calcul si l'exercice commercial coïncide avec l'année civile. Mais il est le plus souvent, impuissant lorsque cette coïncidence n'existe pas : le bénéfice réel à déclarer est en effet, celui du dernier exercice commercial tandis que le chiffre d'affaires à déclarer est celui de la dernière année civile. On conçoit alors que, par des variations dans son choix habilement calculées, le contribuable peut profiter de cette imperfection de notre législation pour alléger, très légalement d'ailleurs, sa part d'impôt.

Rien n'empêche encore le contribuable d'adopter, dans sa déclaration relative à l'impôt général sur le revenu, un procédé différent de celui qu'il utilise dans sa déclaration faite en vue de l'impôt cédulaire. Ce cas est d'ailleurs plus théorique que pratique, car si le bénéfice réel est déclaré pour l'un de ces impôts, le coefficient appliqué au chiffre d'affaires déclaré d'autre part est évidemment choisi de telle façon que le bénéfice réel se trouve reconstitué. Au fond, c'est le bénéfice réel qui est visé dans l'un comme dans l'autre de ces deux impôts, et le coefficient n'est qu'un moyen d'arriver aussi exactement que possible à sa détermination.

PLAN DE CETTE SECTION.

Ceci posé, nous pourrions nous borner à rappeler que le contrôle

des bénéfices déclarés à la cinquième catégorie ne consiste qu'à assurer, sous les réserves déjà faites, la concordance avec les bases de l'impôt cédulaire. Nous sortirions en effet de notre cadre si nous exposions, par le détail, les méthodes employées par les agents de l'Administration pour vérifier les bénéfices ou le chiffre d'affaires des redevables. D'autres auteurs ont traité ce sujet avec compétence et nous nous référons à leurs excellents travaux (1).

Nous estimons cependant qu'il est nécessaire, dans une étude consacrée au contrôle détaillé de la déclaration du revenu global, d'exposer succinctement les droits que la loi confère au contrôleur pour la vérification des bénéfices industriels et commerciaux.

Ces droits sont différents suivant que le contribuable opte pour la déclaration de son bénéfice réel ou pour celle de son bénéfice évalué au moyen de son chiffre d'affaires. Aussi allons-nous consacrer un paragraphe spécial à chacun de ces procédés.

§ 2. — Contrôle du bénéfice réel

OBLIGATIONS DU DÉCLARANT.

La loi du 31 juillet 1917 (art. 4) modifiée par la loi du 30 juin 1923 (art. 4) stipule que les personnes qui désirent être imposées sur leur bénéfice net doivent remettre au contrôleur des contributions directes, avant le 1^{er} mars de chaque année « un résumé de leur compte de profits et pertes de l'année précédente, en prenant l'engagement de fournir à l'appui, s'il y a lieu, toutes les justifications nécessaires. (2).

(1) Nous faisons allusion aux ouvrages suivants, publiés par nos savants collègues :
Pierre NALOT : *La Comptabilité et les lois fiscales nouvelles* (1920).

Jules CHAVENEAU : *Les bilans, établissement et vérification aux points de vue commercial, industriel et fiscal* (2^e édition, 1920).

Marcel LECERCLÉ : *L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux* (1922).

Camille CATALAN : *Les livres de commerce et la réforme fiscale* (1919).

(2) La loi du 30 juin 1923 (art. 4) qui porte à deux mois le délai normal imparti aux contribuables pour souscrire leurs déclarations, ajoute à l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 le paragraphe suivant, dérogoire du droit commun : « Toutefois, le délai prévu au paragraphe précédent est étendu jusqu'au 31 mars de chaque année pour les personnes ou sociétés qui au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, ont clos leur exercice comptable pendant le mois de décembre. »

Nous savons que ces mêmes personnes sont aussi admises à souscrire leur déclaration relative à l'impôt général sur le revenu jusqu'au 31 mars.

ÉTENDUE DU DROIT DE VÉRIFICATION DU CONTRÔLEUR.

A l'appui d'une déclaration de bénéfice réel, le contrôleur est donc en droit d'exiger du contribuable la production du résumé du compte de profits et pertes.

Aucune forme spéciale n'ayant été prévue pour la présentation de ce document, il est recevable pourvu qu'il énonce les éléments essentiels intervenant dans la détermination du bénéfice net à savoir d'une part le *bénéfice brut*, d'autre part le montant des *frais généraux* et des *amortissements* (Rep. min. dép. n° 17562, J. O. du 10 juillet 1923).

Aussi complet qu'il soit le « résumé » du compte de profits et pertes ne permet pas, à lui seul, une vérification approfondie. Le législateur, s'en est rendu compte et, pour ne pas tomber dans le danger d'une énumération limitative, il a préféré laisser au contrôleur le soin de conduire sa vérification de la façon la mieux appropriée aux cas d'espèces en lui donnant le droit d'exiger, du déclarant, toutes les *justifications nécessaires* et de lui demander « tous les renseignements dont il a besoin » (art. 5, loi du 31 juillet 1917).

Le droit du contrôleur est donc très étendu.

Remarquons qu'à l'égard du contribuable qui opte pour la déclaration de son bénéfice réel, le pouvoir d'investigation du contrôleur tel que nous venons de le préciser, s'étend à tous les contribuables sans distinguer suivant l'importance de leur chiffre d'affaires. Toutes ces personnes sont donc tenues, sans exception, de se prêter à la vérification complète de leur comptabilité.

CONDITIONS MATÉRIELLES DANS LESQUELLES PEUVENT ET DOIVENT S'EXERCER LES VÉRIFICATIONS COMPTABLES.

1° En dehors du résumé du compte de profits et pertes, mentionné expressément dans la loi, le contrôleur est-il en droit d'exiger, du contribuable, la production d'autres relevés nécessaires à sa vérification, ou doit-il lui-même effectuer ces relevés au vu de la comptabilité ?

Les textes sont muets sur ce point. Nous estimons que le contrôleur, sans pouvoir les exiger d'une façon stricte, reste dans les limites de ses pouvoirs s'il se contente de demander, à titre bénévole, des justifications écrites dont la production n'exige pas

un gros travail du contribuable, comme par exemple la copie du bilan, le relevé, par chapitre, des frais généraux, le résumé du compte des marchandises générales, tous documents qui complètent le compte de profits et pertes dont la production seule est obligatoire. Mais rien n'autorise le contrôleur à exiger du contribuable l'envoi des relevés plus détaillés, comme par exemple la liste et le résumé du compte des fournisseurs. S'il a besoin de telles indications, il doit personnellement aller les recueillir au vu de la comptabilité (voir en ce sens Rep. min. dép. n° 8312, *J. O.* du 15 mai 1921).

2° Lorsque pour l'établissement de l'impôt les agents des administrations financières sont appelés à examiner la comptabilité des commerçants et industriels, ils doivent, en principe, procéder à cet examen au domicile même des contribuables et aucune disposition ne les autorise à exiger des intéressés le déplacement de leurs documents comptables (Rep. min. dép., n° 8793, *J. O.* du 25 mai 1921).

EXAMEN CRITIQUE DE LA COMPTABILITÉ D'UNE ENTREPRISE.

Ainsi que nous l'avons dit, nous dépasserions les limites de cet ouvrage en indiquant les divers procédés techniques employés pour vérifier, en la forme et au fond, une comptabilité commerciale. Contentons-nous de reproduire l'article 49 de l'Instruction de 1918 qui exprime en ces termes, les principes généraux dont le vérificateur doit s'inspirer :

« Les éléments de la détermination du bénéfice net ne peuvent être tirés que de la comptabilité des entreprises.

« D'après les données du compte de profits et pertes, ou compte d'exploitation, des différents comptes dont le solde vient s'y enregistrer en fin d'exercice, et accessoirement des inventaires et bilans successifs, le contrôleur relève le produit brut de l'entreprise ; le montant des frais généraux, duquel il a soin d'exclure les sommes qui au point de vue fiscal y seraient indûment comprises ; les amortissements, en tant qu'ils sont normaux ou que leur importance est motivée par des circonstances extraordinaires, qu'ils ne constituent pas des réserves déguisées et qu'ils ne font pas double emploi avec des amortissements opérés par voie de réduction de la valeur des éléments de l'actif au moment de l'inventaire ; puis il dégage le bénéfice net et, après déduction des

participations allouées à des tiers et des provisions qui seraient dûment justifiées, il fixe le chiffre du bénéfice imposable.

« L'examen des documents comptables doit être effectué d'une façon approfondie et raisonnée. Le contrôleur doit s'attacher à pénétrer la signification des écritures et à reconnaître la nature exacte des opérations qu'elles constatent. »

Par ces notions générales, on conçoit combien est quelquefois difficile et ardue la tâche du contrôleur. C'est dans ces vérifications que cet agent doit plus spécialement déployer les ressources de ses connaissances, de sa perspicacité, de son esprit tour à tour inductif et déductif, se prêtant à l'analyse aussi bien qu'à la synthèse, car ici c'est le *droit de discussion* que nous voyons apparaître, « droit qui porte à sa dernière puissance le contrôle fiscal, puisqu'il met en débat la substance même du revenu, du bénéfice net. » (1).

VÉRIFICATION PAR LA MÉTHODE DITE DES « RECOUPEMENTS ».

Cette méthode consiste à utiliser, pour la vérification de la comptabilité d'un contribuable donné, des renseignements relevés dans la comptabilité d'autres contribuables.

Ainsi, pour ne citer que l'exemple le plus courant, le contrôleur vérifie par éprouves le chiffre d'affaires d'un contribuable (montant de ses ventes) au moyen de renseignements pris sur les livres d'achats de ses clients et sur les factures que ceux-ci possèdent.

Cette méthode est-elle bien régulièrement légale ? Sans aucun doute. Dans une réponse à une question de ce genre posée par un député (N° 7850, J. O. du 20 avril 1921), le Ministre des Finances s'exprime ainsi :

« Les dispositions légales qui autorisent, en vue de l'établissement de l'impôt, les agents des services financiers à vérifier la comptabilité des redevables, n'ont prévu aucune restriction au sujet des conditions dans lesquelles le droit de recherche peut être exercé. Rien ne s'oppose en particulier à ce que les agents recueillent des renseignements que leurs investigations leur permettent de découvrir sur le compte d'autres contribuables. En

(1) Henri NOVELLE : article de la *Revue Politique et Parlementaire* du 10 juin 1922, p. 397.

matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, le législateur a même jugé indispensable d'obliger les commerçants à faire, sur leur registre spécial, des inscriptions destinées uniquement à renseigner l'Administration sur les affaires effectuées par d'autres commerçants (loi du 25 juin 1920, art. 66, 3^e alinéa). Au reste la faculté de prendre, dans l'exercice du droit de communication, des notes ou des copies des documents communiqués avait déjà été consacrée antérieurement par un arrêt de la Cour de Cassation du 27 mars 1901 (D. 1901, I. 494, Sir. 1902, I. 53). »

L'article 66, dont il est question dans cette réponse, dispose que « lorsque la vente aura été conclue avec un autre commerçant et que le prix dépassera 500 francs, le livre portera en outre le nom et l'adresse de ce commerçant ». D'autre part, le même article décide que les factures d'achat devront être conservées pendant un délai de trois ans. Ces prescriptions ont été établies par le législateur précisément pour rendre possible et efficace la méthode de vérification par recoupements.

La régularité de cette méthode ne fait donc aucun doute. Aussi est-elle très employée pratiquement et ses résultats sont excellents, car elle repose, au fond, sur l'antinomie d'intérêts qui existe inévitablement entre personnes en relations d'affaires. Ainsi, dans l'exemple cité plus haut, le vendeur dont l'intention est de truquer son bénéfice, essaiera d'atténuer, sur sa comptabilité, le montant de sa vente ; l'acheteur au contraire a intérêt à mentionner, sur sa comptabilité, le prix d'achat intégral. La comptabilité de celui-ci servira donc efficacement à contrôler la comptabilité de celui-là.

Nous avons déjà rencontré une application de la méthode de recoupements en parlant de la vérification des valeurs mobilières. Le contrôleur qui examine la comptabilité des banquiers, escompteurs, changeurs, agents de change, receveurs de rentes, etc... en vue de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux a le droit de se faire représenter tous les livres et pièces justificatives, notamment les bordereaux établis au moment du paiement des coupons. Il puiserait là (s'il en avait le temps matériel) tous les renseignements utiles concernant les opérations faites par les clients de ces commerçants.

Nous verrons aussi que cette méthode est, dans l'état actuel de notre législation, celle qui est la plus efficace pour le contrôle des bénéfices des professions non commerciales.

Cette méthode a cependant l'inconvénient de ne fournir géné-

ralement des données que pour des vérifications *par épreuves*. Sauf pour quelques industriels ou commerçants qui ne sont en rapport d'affaires qu'avec un nombre très limité d'autres personnes que le contrôleur peut connaître et dans la comptabilité desquelles il trouve tous les éléments nécessaires pour procéder à des recoupements complets, la généralité d'entre eux a un nombre relativement important de clients et de fournisseurs. Il n'est pas possible au contrôleur d'effectuer alors à une vérification méthodique complète. Il ne peut que procéder par épreuves. Par des sondages habilement et judicieusement pratiqués, il arrive à se faire une opinion sur la foi qui doit être ajoutée aux énonciations de la comptabilité qu'il vérifie. Dans le fond, c'est bien là ce qu'il veut savoir. Si les recoupements ne font apparaître aucune irrégularité ou omission, la comptabilité doit être présumée sincère et ses résultats sont acceptés. Si au contraire les recoupements font apparaître des lacunes et irrégularités quelconques, le contrôleur est dans son droit et dans son devoir d'écarter les données de cette comptabilité ; et même, s'il relève des manœuvres frauduleuses, d'amorcer la répression pénale du délit prévu par l'article 112 de la loi du 25 juin 1920, article dont nous reparlerons un peu plus loin.

FORCE PROBANTE DES ÉCRITURES COMMERCIALES.

Nous n'examinerons pas cette matière au point de vue du droit privé (droit civil et commercial) mais au point de vue du droit fiscal seulement. La question est de savoir quelle foi le contrôleur doit ajouter aux écritures commerciales supposées régulièrement tenues en la forme ?

Ces écritures ne constituent pas une preuve au sens juridique du mot, mais seulement une présomption *juris tantum*. En d'autres termes ces écritures sont présumées exactes jusqu'à preuve du contraire. Si donc le contrôleur ne relève, au cours de sa vérification, aucun motif d'en contester l'exactitude, les données fournies par ces écritures doivent être admises.

Sous le vocable général d' « écritures commerciales » il y a lieu d'ailleurs d'établir une hiérarchie au sujet de la force probante. Ces écritures comprennent : les documents commerciaux (factures, reçus, lettres, etc...), les livres de commerce *stricto sensu* et enfin la comptabilité proprement dite. Les documents commerciaux, dont la rédaction précède toute autre écriture, mais

qui ne sont pas établis pour toute opération, constituent un moyen de preuve bien supérieur aux livres de commerce et à la comptabilité. « Cette supériorité, dit M. Catalan (1), provient principalement de ce que ces documents, émanant d'une partie, se trouvent le plus souvent entre les mains de l'autre, alors que les livres sont toujours conservés par la partie qui les rédige. »

Pratiquement, il est tenu compte de cette supériorité en ce que, pour vérifier les indications des livres, le contrôleur se fait représenter les documents commerciaux que l'on a coutume d'appeler précisément *des pièces justificatives*. Leur force probante n'est cependant pas absolue, car il peut y avoir, notamment, des suppressions ou omissions qui n'apparaissent pas *a priori*.

Dans leur ensemble, les écritures commerciales ne constituent donc qu'une présomption simple, attaquable par la preuve contraire.

RÉSULTATS DE LA VÉRIFICATION COMPTABLE.

La vérification peut conduire à l'un des trois résultats suivants :

1° Le bénéfice réel déclaré est reconnu exact. Dans ce cas il est évidemment retenu comme base de l'impôt cédulaire et comme élément de revenu global.

2° Le bénéfice réel déclaré est rehaussé par le contrôleur par suite de certaines réintégrations (levées, intérêts...) nécessaires à l'obtention du bénéfice fiscal, le contribuable ayant d'ailleurs produit toute sa comptabilité et tous les éclaircissements nécessaires.

Dans ce cas la fixation du chiffre à retenir comme base de l'impôt (cédulaire et général) incombe au contrôleur sauf recours de l'intéressé, après la publication des rôles, devant la juridiction contentieuse (art. 5, loi du 31 juillet 1917). En cas de contestation, c'est à l'Administration qu'il appartient, dans ce cas, de démontrer l'exactitude de l'imposition établie, le contribuable ayant satisfait à ses obligations légales.

Disons aussi que dans le cas du rehaussement que nous envisageons, le contrôleur n'inflige pas, pour l'impôt cédulaire et pour l'impôt général, les pénalités attachées aux insuffisances de

(1) Op. cit. p. 54.

revenu déclaré. Ces pénalités ne sont applicables que lorsque la sincérité du contribuable est en jeu. « Les erreurs dues à une insuffisante compréhension des dispositions légales et surtout les interprétations soutenues contrairement à la doctrine administrative ne suffisent pas à entraîner valablement l'application de la pénalité. » (I. art. 45).

3° Le bénéfice réel déclaré n'est pas pris en considération, soit par suite d'irrégularités relevées dans la comptabilité, soit parce que le déclarant a refusé de fournir au contrôleur toutes les justifications et renseignements nécessaires. Dans ce cas, le contrôleur fixe d'office la base de l'imposition à un chiffre suffisamment élevé pour que le contribuable ne gagne pas à ses manœuvres illégales, et fait jouer les pénalités. En cas de réclamation devant la juridiction contentieuse après la publication du rôle, il appartient alors au contribuable de prouver l'exagération de la base qui lui a été assignée en apportant toutes les justifications qu'il s'est abstenu ou qu'il a refusé de produire antérieurement (voir I. art. 29).

SANCTIONS POUR DÉCLARATIONS INEXACTES.

Il y a deux sortes de sanctions, les sanctions fiscales et les sanctions pénales.

1° *Sanctions fiscales :*

a) Impôt cédulaire. — L'article 11 de la loi du 31 juillet 1917 prévoit qu'en cas d'inexactitude reconnue dans les renseignements communiqués « l'impôt est doublé sur la portion du bénéfice dissimulé, à condition que l'insuffisance constatée soit supérieure au dixième ou qu'elle excède 20.000 francs ».

b) Impôt général. — L'article 18 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 2 de la loi du 31 juillet 1920, stipule que « le contribuable qui n'a déclaré qu'un revenu insuffisant est tenu, s'il n'établit sa bonne foi, de verser en sus des droits afférents au montant de son revenu imposable une somme égale au quadruple de la partie de ces droits correspondant au revenu non déclaré. Toutefois le droit en sus n'est applicable que si l'insuffisance constatée est supérieure au dixième du revenu imposable ».

Ces deux pénalités fiscales jouent parallèlement si les deux déclarations sont inexactes.

2° Ces sanctions, nouvelles dans notre système d'impôts directs, ont été établies par l'article 112 de la loi du 25 juin 1920, article qui a une portée générale et qui s'applique à toutes les dissimulations frauduleuses. Voici son texte :

« Quiconque se sera frauduleusement soustrait ou aura tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts établis par les lois au profit du Trésor public sera puni d'une amende de 1.000 francs au moins et de 5.000 francs au plus sans préjudice des droits du Trésor.

« En cas de récidive dans un délai de cinq ans, il sera puni en outre, d'un emprisonnement d'un an au moins et de cinq ans au plus, et pourra être privé en tout ou en partie, pendant cinq ans au moins et dix ans au plus, des droits civiques énumérés par l'article 42 du Code pénal.

« Le tribunal pourra, de plus, ordonner que le jugement sera publié intégralement ou par extraits dans les journaux qu'il désignera et qu'il sera affiché dans les lieux qu'il indiquera, le tout aux frais du condamné, sans toutefois que les frais de la publication et de l'affichage puissent dépasser 5.000 francs » (1).

REMARQUES PARTICULIÈRES A LA VÉRIFICATION DE LA DÉCLARATION RELATIVE A L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU.

1° Nous savons que, pour éviter un double emploi dans l'assiette des impôts cédulaires, le bénéfice à retenir pour l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est le bénéfice réel déduction faite : a) Si l'exploitant est propriétaire des immeubles qu'il occupe du revenu net de ces immeubles imposés à la contribution foncière ; b) Du revenu des valeurs mobilières figurant à l'actif de son entreprise.

Puisqu'en principe la concordance doit être assurée entre le bénéfice imposé à l'impôt cédulaire et celui figurant sur la formule de déclaration relative à l'impôt général sur le revenu (5^e catégorie) il est nécessaire que le contrôleur vérifie si le revenu net des immeubles et le revenu des valeurs mobilières, déduits du bénéfice, sont bien déclarés, par contre, aux trois premières catégories du paragraphe IV de la formule de déclaration. Le

(1) Sur l'application de cet article, voir la circulaire du 28 août 1920 (n° 1345).

souci d'éviter un double emploi dans l'établissement des impôts cédulaires ne doit évidemment pas entraîner une omission dans l'impôt général sur le revenu.

2° Le contrôleur n'admet pas en déduction, au paragraphe VI de la formule de déclaration, les impôts commerciaux que le déclarant aurait passés par frais généraux dans sa comptabilité.

Il n'admet pas, pour une raison analogue, la déduction, au paragraphe V de la formule, d'intérêts de sommes empruntées à des tiers et engagés dans son entreprise, ces intérêts étant déjà déduits pour la détermination du bénéfice réel déclaré au paragraphe IV.

§ 3. — **Contrôle du bénéfice évalué au moyen du chiffre d'affaires**

CARACTÈRE JURIDIQUE DE CETTE ÉVALUATION.

On serait tenté de croire qu'en instituant ce procédé d'évaluation du bénéfice, le législateur de 1917 a voulu créer un système forfaitaire analogue à ceux que nous avons déjà rencontrés en matière de revenus fonciers et de bénéfices agricoles.

Il n'en est rien. L'étude des travaux préparatoires et des discussions parlementaires de la loi du 31 juillet 1917 nous révèle que ce procédé a été créé pour deux raisons :

1° Afin de permettre d'atteindre le bénéfice réalisé par les commerçants qui ne tiennent pas de comptabilité et qui, par conséquent, ne connaissent pas leur bénéfice réel ;

2° Afin de ménager les susceptibilités des personnes qui répugneraient à faire connaître aux agents du Trésor les secrets de leurs affaires.

La première de ces raisons est toujours valable. Tant qu'une loi n'oblige pas tous les commerçants et industriels à tenir une comptabilité destinée à faire ressortir leur bénéfice net annuel, il est nécessaire de procéder à l'évaluation de ce bénéfice par une méthode indirecte pour ceux qui n'ont aucune comptabilité. Et le meilleur indice du bénéfice est encore le chiffre d'affaires.

Mais la deuxième de ces raisons n'était qu'une raison d'oppor-

tunité, valable à une époque où il s'agissait de faciliter l'acclimatement de la réforme. Cette raison n'existe plus depuis que le législateur a admis, notamment par la loi du 31 juillet 1920 (art. 32), que les agents de l'Administration avaient un droit de regard sur toutes les comptabilités commerciales, dans les conditions que nous indiquerons plus loin.

Quoi qu'il en soit, c'est le bénéfice réel que le législateur a voulu atteindre à travers le chiffre d'affaires. Son intention à ce sujet ne fait aucun doute. Elle découle du mécanisme de taxation qu'il a institué par les articles 7 et 9 de la loi du 31 juillet 1917. Il a confié à une commission le soin de fixer, pour chaque catégorie de professions, « soit un coefficient unique, soit un coefficient maximum et un coefficient minimum » et a déclaré que « dans ce dernier cas le contrôleur aura la latitude de déterminer, suivant les éléments d'appréciation à sa disposition, le coefficient applicable à chaque contribuable dans les limites du maximum et du minimum correspondant. » (art. 7 de la loi précitée).

En fait, la Commission des Coefficients, désirant rendre possible la poursuite du bénéfice réel par cette méthode indirecte, a systématiquement écarté le coefficient unique ; pour toutes les professions, elle a déterminé un coefficient minimum et un coefficient maximum, laissant entre les deux une marge suffisante pour que l'appréciation du contrôleur ne soit pas gênée.

Le coefficient maximum peut d'ailleurs être dépassé lorsque le contrôleur est en mesure d'établir que le rapport du *bénéfice réel* au chiffre d'affaires est supérieur au coefficient maximum fixé par la Commission, à charge par lui d'apporter, en cas de contestation, des justifications nécessaires (art. 10 loi précitée).

Inversement, le contribuable peut demander l'application d'un coefficient inférieur au minimum s'il peut justifier ses prétentions (même article).

Nous voyons ainsi, et c'est ce que nous voulions démontrer, que le système d'évaluation du bénéfice par le chiffre d'affaires n'est pas un système forfaitaire. La caractéristique d'un tel système est qu'une fois choisi il s'impose, tant aux contribuables qu'à l'Administration, sans pouvoir être discuté. Le procédé que nous étudions eût été forfaitaire si le législateur avait prévu exclusivement, pour chaque profession, un coefficient unique (système employé pour la détermination des bénéfices agricoles). Il n'en est pas ainsi et même les coefficients arrêtés par la Commission ne s'imposent ni aux contribuables ni au contrôleur.

Il en résulte notamment que lorsque les bénéfices d'un contri-

buable, déterminés par application d'un coefficient à son chiffre d'affaires, ont fait l'objet d'une évaluation insuffisante, l'Administration est fondée, quelles que soient les conditions dans lesquelles le coefficient a été primitivement fixé, à poursuivre, dans le délai de cinq ans, le recouvrement des droits et des majorations de droits dûs par l'intéressé au titre de l'impôt cédulaire et de l'impôt général sur le revenu. (Rép. min. dép. n° 4886, J. O. du 1^{er} mars 1922).

Dans sa vérification, le contrôleur doit donc bien se pénétrer de cette idée qu'il doit arriver à déterminer par cette méthode indirecte, non un bénéfice moyen et forfaitaire, mais un bénéfice se rapprochant le plus possible du *bénéfice réel*.

Cette façon de voir a été sanctionnée par le Conseil d'Etat dans un arrêt du 2 mars 1923 (*Bull. Dup.*, 1923, p. 162) qui a reconnu qu'« aucune disposition législative ne permettant d'adopter pour l'assiette de l'impôt cédulaire, en ce qui concerne les bénéfices commerciaux, une évaluation forfaitaire, ce sont les *résultats réels* de la profession qui constituent obligatoirement un des éléments du revenu passible de l'impôt général ».

RÔLE DU CONTRÔLEUR.

En matière d'impôt cédulaire, le contribuable, qui opte pour cette méthode indirecte de détermination du bénéfice, n'est tenu de faire connaître au contrôleur que son chiffre d'affaires. C'est cet agent qui fixe le coefficient qu'il croit devoir appliquer et l'arrête après avoir provoqué les observations de l'intéressé (art. 10, loi du 31 juillet 1917).

En matière d'impôt général sur le revenu, le contribuable doit lui-même indiquer, dans sa déclaration, le coefficient qui convient (1).

(1) Dans une réponse à une question écrite posée par un député (N° 8741, J. O. du 25 mai 1921), le Ministre des Finances justifie, en ces termes, cette obligation du contribuable :

« L'article 16 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par les lois subséquentes, a imposé aux contribuables l'obligation de souscrire, pour l'établissement de l'impôt général, une déclaration de leur revenu imposable avec l'indication par nature de revenu, des éléments qui le composent ; or, si l'article 50 de la loi du 31 juillet 1917 les a autorisés à faire application, pour l'évaluation de ceux de leurs revenus soumis à un impôt spécial perçu par voie de rôle, des règles fixées pour l'assiette dudit impôt, il ne les a, en aucune manière, relevés de cette obligation. Les commerçants et les industriels

Le rôle du contrôleur est donc, pour l'assiette de ces deux impôts, tout différent pratiquement et théoriquement puisque, dans un cas (impôt cédulaire) c'est en réalité le système de la *taxation administrative* qui joue, tandis que dans l'autre cas (impôt général) c'est le système de la *déclaration contrôlée*.

Le premier soin de cet agent est de s'assurer si le déclarant a bien mentionné, sur la formule de déclaration et dans l'espace réservé à cet effet, non seulement le montant de son chiffre d'affaires, mais aussi le taux applicable à ce chiffre. Au cas où cette dernière indication fait défaut, le contrôleur met le déclarant en demeure de réparer cette omission, car il est nécessaire, pour satisfaire aux prescriptions de la loi du 15 juillet 1914 (art. 16), qu'un bénéfice soit déclaré. Si le contribuable se refuse à compléter sur ce point sa déclaration, celle-ci est considérée comme nulle et la taxation d'office joue avec toutes ses conséquences.

Dans le cas où le déclarant porte bien toutes les mentions utiles, le contrôleur commence sa vérification quant au fond. Son but final étant de constater si le bénéfice déclaré, qui est le produit de deux facteurs, correspond au bénéfice réellement acquis, il procède normalement par l'examen successif de chacun des deux facteurs, c'est-à-dire d'abord par la vérification du chiffre d'affaires, ensuite par celle du coefficient. Dans chacune de ces vérifications il n'oublie pas qu'il doit arriver à des chiffres très rigoureux, car les erreurs produites dans le même sens se multiplient et aboutissent à des résultats déplorables.

Tout en donnant quelques indications sur la façon dont le contrôleur procède à ces vérifications, nous nous attacherons principalement à exposer l'étendue des droits de cet agent.

ÉTENDUE DU DROIT DE VÉRIFICATION DU CONTRÔLEUR.

Le droit commun, en matière de vérification des déclarations

demeurent donc tenus d'indiquer dans leur déclaration relative à l'impôt général le montant de leurs revenus professionnels, et il leur appartient par suite, lorsqu'ils entendent faire usage du procédé d'évaluation prévu par la loi du 31 juillet 1917 pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, *de déterminer eux-mêmes le coefficient applicable à leur chiffre d'affaires*. Sans doute, le contrôleur est-il appelé, dans ce cas, à procéder de son côté à l'évaluation du même coefficient conformément aux dispositions de l'art. 10 de la loi du 31 juillet 1917 ; mais cette circonstance ne saurait dispenser les intéressés de déterminer eux-mêmes le montant de leurs bénéfices en vue de la production de la déclaration complète et détaillée exigée par les lois en vigueur pour l'établissement de l'impôt général. »

relatives à l'impôt général sur le revenu est que le contrôleur ne peut demander au contribuable que des *éclaircissements* (art. 17, loi du 15 juillet 1914).

Mais les dispositions spéciales, déroatoires au droit commun, sont, nous l'avons déjà dit, assez nombreuses. En particulier elles existent en ce qui concerne la vérification des bénéfices industriels et commerciaux. Nous avons vu que pour la vérification du bénéfice réel, le contrôleur avait des droits très étendus puisqu'il pouvait exiger « toutes les justifications nécessaires ». Quelle est donc l'étendue de ses droits pour vérifier la déclaration du contribuable qui s'est placé sous le régime de la déclaration du bénéfice en fonction de son chiffre d'affaires ?

Ces droits diffèrent profondément suivant que le chiffre d'affaires du redevable est inférieur ou supérieur à 50.000 francs.

1° Chiffre d'affaires inférieur ou égal à 50.000 francs.

a) *Droits du contrôleur.* — En vertu de l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917 (modifié par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920), les contribuables sont tenus de fournir à l'appui de la déclaration de leur chiffre d'affaires, lorsqu'ils y sont invités, « toutes les justifications nécessaires ».

Ce texte, comme d'ailleurs toutes les dispositions fiscales, est de droit strict. Il signifie que les justifications ne peuvent porter que sur le chiffre d'affaires. Ainsi la communication de livres et pièces de comptabilité peut être demandée aux contribuables « mais dans la mesure indispensable à la détermination du seul chiffre d'affaires et sans qu'ils soient tenus de donner aucun éclaircissement touchant leur bénéfice net » (I. art. 32).

Depuis la loi du 25 juin 1920 qui établit l'impôt sur le chiffre d'affaires, tous les commerçants doivent pouvoir fournir au contrôleur les justifications dont nous venons de parler puisque l'article 66 de cette loi oblige ceux d'entre eux qui ne tiennent pas de comptabilité à avoir un livre spécial, aux pages numérotées, sur lequel ils doivent inscrire jour par jour, sans blanc ni rature :

- 1° La date de chaque opération ;
- 2° La désignation des objets vendus ou du service rendu ;
- 3° Soit le prix de la vente, soit le montant du courtage, de la commission ou toute autre rémunération ;
- 4° Pour toute vente conclue avec un autre commerçant et dont le prix dépasse 500 francs, le nom et l'adresse de ce commerçant.

Par exception, les opérations traitées au comptant et pour des valeurs inférieures à 100 francs pendant une même journée peuvent être inscrites en bloc à la fin de la journée.

Enfin le livre spécial, ou la comptabilité en tenant lieu, ainsi que les pièces justificatives des opérations effectuées par les redevables, notamment les *factures d'achats*, doivent être conservées pendant un délai de trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'année, durant laquelle le livre a commencé ou durant laquelle les pièces ont été établies.

L'article 67 de la même loi vient confirmer, en ce qui concerne les agents des contributions directes, le droit d'obtenir « toutes justifications » nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires qu'ils tenaient déjà de l'article 9 de la loi du 31 juillet 1917.

Mais ce droit est renforcé par des sanctions sévères applicables au cas de refus de communication. Conformément aux dispositions de l'article 69 (loi du 25 juin 1920), tout refus, par un redevable, de communiquer aux agents de l'Administration le livre spécial dont il est question plus haut ou la comptabilité en tenant lieu, ainsi que les pièces justificatives de ces opérations, notamment ses *factures d'achats*, sera constaté par un procès-verbal et puni d'une amende de 500 à 5.000 francs. Cette amende comporte l'addition des deux décimes et demi édictés par l'article 110 de la loi du 25 juin 1920.

Indépendamment de cette amende, le contrevenant devra, en cas d'instance, être condamné à représenter les pièces et documents non communiqués sous une astreinte de 100 francs au minimum par chaque jour de retard.

De même que celle qui est prévue par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, cette astreinte commencera à courir de la date de la signature par la partie ou de la notification du procès-verbal qui sera dressé pour constater le refus d'exécuter le jugement régulièrement signifié ; elle ne cessera que du jour où il sera constaté, au moyen d'une mention inscrite par un agent de contrôle sur un des livres du redevable, que l'Administration a été mise à même d'obtenir la communication ordonnée (Cir. du 27 février 1922, n° 1373).

Nous ne citons que pour mémoire l'article 68 de la loi de 1920 qui (modifié par l'art. 14 de la loi du 30 mars 1923) établit en outre d'autres sanctions relatives à des contraventions d'un autre ordre, notamment au cas d'insuffisance de déclaration.

En résumé, les textes ci-dessus visés, qui sont généraux, organisent très sérieusement le contrôle du chiffre d'affaires en obli-

geant les contribuables à tenir un livre spécial et en donnant au contrôleur le droit d'exiger toutes justifications nécessaires à la fixation de ce chiffre.

b) *Contrôle du chiffre d'affaires.* — Il serait naïf de croire que la vérification du chiffre d'affaires déclaré par l'intéressé consiste uniquement à rapprocher cette déclaration des données fournies, soit par sa comptabilité, soit par le livre spécial tenu en vertu de l'article 66 de la loi du 25 juin 1920. Le fraudeur qui déclare un chiffre d'affaires atténué, a prémédité son délit et n'a inscrit, sur ses livres, que des chiffres inférieurs aux recettes réelles. Le chiffre qu'il déclare est bien celui qui fait ressortir ses écritures régulières en la forme. Si la vérification se bornait à cette constatation, elle serait illusoire.

Aussi le contrôleur doit-il aller au fond des choses et chercher, par tous les moyens réguliers dont le choix est laissé à son initiative — car leur efficacité est variable suivant les cas d'espèce, — si aucune omission totale ou partielle n'a été faite (1).

c) *Contrôle du coefficient.* — Le chiffre d'affaires étant supposé, vérifié et arrêté, le rôle du contrôleur est maintenant d'apprécier si le coefficient porté par l'intéressé sur sa déclaration est bien celui qui fait ressortir un bénéfice le plus voisin possible du bénéfice réel. Cet agent n'a donc pas, comme en matière d'impôt cédulaire, à choisir le coefficient approprié. Ce coefficient est déclaré ; il s'agit seulement qu'il en vérifie la justesse.

Faisons ici une remarque. Dans une réponse à une question posée par un député (N° 7743, J. O. du 8 avril 1921), le Ministre des Finances a fait connaître que si, dans leur déclaration relative à l'impôt général sur le revenu, les contribuables « entendent évaluer leurs revenus professionnels d'après leur chiffre d'affaires, il leur appartient nécessairement de mentionner le coefficient dont l'application à cet élément leur a permis de dégager leur bénéfice, le contrôleur conservant bien entendu, le droit de discuter et le cas échéant, de rectifier ce coefficient, sans que cette

(1) Nous ne saurions entrer ici — sous peine de déborder notre sujet — dans l'indication des moyens dont dispose le contrôleur pour vérifier le chiffre d'affaires. Nous renvoyons aux indications contenues dans les circulaires du 31 décembre 1918 (n° 1319) et du 27 février 1922 (n° 1373). On consultera aussi utilement l'excellent ouvrage déjà cité de M. Pierre NALOT : *La comptabilité et les lois fiscales nouvelles*.

rectification puisse, d'ailleurs, entraîner l'application d'aucune pénalité ».

Cette partie soulignée nous paraît trop bienveillante :

1° Pour une raison théorique : l'emploi d'un coefficient volontairement atténué entraîne une déclaration de revenu global insuffisante. L'article 18 de la loi du 15 juillet 1914 (modifié par l'art 2 de la loi du 31 juillet 1920) qui prévoit une sanction au cas d'insuffisance de revenu déclaré, ne fait aucune distinction sur l'origine de la dissimulation car la fraude est coupable quelle que soit la façon dont elle se manifeste.

2° Pour une raison pratique : depuis que les contribuables savent qu'ils ne risquent aucune pénalité en avançant un coefficient atténué, ils ont bien soin de ne déclarer qu'un chiffre tout à fait insuffisant, laissant au contrôleur le soin de le relever s'il s'aperçoit de l'atténuation.

Nous estimons qu'il eût été plus conforme au texte et à l'esprit de la loi de décider que la pénalité du quintuple droit, pour insuffisance de revenu déclaré, doit être appliquée à tout contribuable qui, *connaissant très exactement son bénéfice réel par la tenue d'une comptabilité régulière*, se place sous le régime de l'évaluation par le chiffre d'affaires de façon à frauder le Trésor par le choix d'un coefficient atténué. Il est incontestable que rien n'autorise ce contribuable à employer ce procédé d'évaluation pour faire une déclaration insuffisante. S'il le fait, sa mauvaise foi est affirmée.

Par contre, il nous paraît équitable que cette pénalité ne soit pas appliquée au déclarant qui, ne tenant pas de comptabilité, ignore son bénéfice exact. Dans ce cas, l'intéressé propose à l'appréciation du contrôleur un coefficient dont il n'est pas sûr lui-même. On ne saurait lui en faire un grief.

De ce que nous venons de dire il se dégage l'idée que, d'instinct, le contrôleur est porté à suspecter le coefficient proposé par un contribuable qui tient une comptabilité régulière et qui par conséquent aurait pu déclarer exactement son bénéfice réel. Cependant, il y a lieu de remarquer que l'option du contribuable, pour ce procédé de déclaration, n'est pas nécessairement inséparable de l'intention de fraude. Lorsque son chiffre d'affaires est inférieur à 50.000 francs — c'est l'hypothèse que nous étudions — le contribuable qui tient une comptabilité peut être poussé à déclarer son bénéfice en fonction de son chiffre d'affaires, plutôt que son bénéfice réel, par le fait que, pour la vérification de sa déclaration, il ne peut lui être demandé que des justifications

sur son chiffre d'affaires et non sur l'ensemble des résultats de son exploitation. Par ce procédé, il réduit le droit d'investigation du contrôleur et, corrélativement, sa propre gêne.

Il n'en reste pas moins que, pratiquement, le contrôleur porte toute son attention sur les déclarations des personnes dont nous parlons.

Ces remarques faites, comment le contrôleur procèdera-t-il pour apprécier si le coefficient proposé par le déclarant est exact ?

Il ne saurait être question de tracer, en la matière, des règles rigides et infaillibles. C'est surtout une question de fait qui est susceptible de solutions différentes suivant les cas. On peut cependant, très généralement, donner les indications suivantes :

Le contrôleur consulte d'abord le tableau des coefficients arrêté par la Commission instituée par l'article 6 de la loi du 31 juillet 1917. Si le coefficient proposé dépasse le coefficient maximum, la vérification du contrôleur peut, croyons-nous, s'arrêter là, d'autant plus que le chiffre d'affaires étant, par hypothèse, inférieur à 50.000 francs, les intérêts en jeu ne sont pas considérables.

Si le coefficient proposé est compris entre le minimum et le maximum arrêtés par la Commission, il nous semble que le contrôleur doit ici user de son droit de discussion, bien que le déclarant soit dans des limites raisonnables. Il utilise, s'il y a lieu, les renseignements qu'il peut avoir sur des entreprises analogues dont il connaît à la fois le chiffre d'affaires et le bénéfice réel, et, par conséquent, le coefficient exact. Rompu à des appréciations de ce genre ; habitué dans ses vérifications, à tirer toujours le rapport entre le bénéfice réel et le chiffre d'affaires ; posédant, par devers lui, des renseignements statistiques précis sur les commerces ou les industries les plus répandus dans sa région, le contrôleur arrive à une estimation très approximative du coefficient approprié, coefficient qui, cela va sans dire, est toujours au moins égal à celui déclaré. Le contrôleur notifie à l'intéressé le coefficient qu'il propose. Vraisemblablement le déclarant le trouvera peut-être un peu fort. Une discussion courtoise s'engage alors jusqu'à ce que les deux parties tombent d'accord sur ce que nous avons appelé le point de saturation, c'est-à-dire sur le coefficient le plus élevé que le contribuable puisse accepter sans porter la question devant la juridiction contentieuse. Il est bien certain, en effet, que le contribuable ne se décide à recourir à cette juridiction que si vraiment le bénéfice évalué au moyen du coefficient arrêté par le contrôleur dépasse son bénéfice réel, faute de quoi il risquerait de se voir débouté de sa demande.

La pratique démontre que, dans la grande majorité des cas, le contrôleur arrive, par une discussion amiable conduite avec habileté, à faire accepter, par le déclarant, un rehaussement parfois important du coefficient primitivement déclaré.

Si cette discussion, qui tient à la fois de la recherche psychologique et du marchandage, ne peut être menée avec toute la sérénité désirable, le contrôleur est fondé à arrêter lui-même d'office le chiffre du coefficient — et par suite la base de l'impôt général — en suivant la procédure ordinaire, sauf le droit du contribuable de soulever une contestation devant la juridiction contentieuse après la publication du rôle.

Enfin, si le coefficient proposé par l'intéressé est inférieur au coefficient minimum fixé par la Commission, le contrôleur a le droit et le devoir de demander à l'intéressé, conformément à l'article 10 de la loi du 31 juillet 1917 « les justifications nécessaires ». (Voir aussi arrêt C. d'E. du 18 mai 1923, *Bull. Dup.* 1923, p. 380). Si des justifications valables ne peuvent être données, le coefficient est déterminé, soit contradictoirement, soit d'office à un chiffre égal au coefficient moyen, en l'absence de tous autres éléments d'appréciation. Le tribunal administratif compétent tranche la question en cas de contestation après la publication du rôle.

2° Chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs

a) *Loi du 31 juillet 1920, art. 32.* — Jusqu'en 1920 les règles que nous venons d'exposer étaient générales et s'appliquaient quel que soit le montant du chiffre d'affaires.

Il en est autrement depuis la *loi du 31 juillet 1920* dont l'article 32 est ainsi conçu :

« Pour permettre le contrôle des déclarations d'impôt et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de commerce ainsi que tous livres et documents annexes : pièces de recettes et de dépenses.

« Le refus de communiquer les livres ou leur destruction avant le délai fixé à l'article 11 du Code de commerce sera constaté par

un procès-verbal et soumis aux sanctions établies par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906 » (1).

Cet article a une importance considérable, non seulement au point de vue technique, mais aussi au point de vue doctrinal, car il aboutit, en réalité, à une modification organique du système institué par la loi de 1917 pour les contribuables qu'il vise.

« Dans les termes où il est conçu, dit la circulaire du 14 février 1921, n° 1353, cet article a une portée générale. Par suite, lorsqu'il s'agira d'un contribuable ayant opté pour l'évaluation de ses bénéfices d'après son chiffre d'affaires, le droit d'investigation du contrôleur ne sera pas limité à la consultation des documents nécessaires à la détermination de cet élément, ainsi qu'il était indiqué dans l'instruction du 30 mars 1918, art. 32. Il pourra étendre son examen à toutes les parties de la comptabilité et y relever les données susceptibles de servir à la fixation du bénéfice imposable. »

b) *Conséquences pratiques de cet article.* — En donnant au contrôleur le droit de se faire communiquer toute la comptabilité, l'article 32 précité lui donne, implicitement, le droit de relever le montant du bénéfice réel. Connaissant ce montant, qu'il a soin d'ailleurs de vérifier et de rectifier s'il y a lieu, il est bien évident qu'il le retient, à la fois comme base de l'impôt cédulaire et comme élément du revenu global. Bien que le contribuable ait opté pour la déclaration indirecte de son bénéfice, c'est bien le bénéfice réel qui, en définitive, est le but cherché, comme nous l'avons montré. Ce but atteint, le contrôleur a terminé sa tâche. Pour sauver les apparences il calcule bien, *a posteriori*, le coefficient. Mais ce n'est là qu'un raffinement de procédure.

Au fond, tous les industriels et commerçants dont le chiffre d'affaires est supérieur à 50.000 francs et qui tiennent une comptabilité doivent faire connaître à l'Administration, soit directement, soit indirectement, leur bénéfice réel.

Quel que soit le procédé de déclaration qu'ils aient employé, les contribuables doivent mettre à la disposition de l'agent du Trésor toute leur comptabilité et les pièces justificatives.

Seuls les exploitants qui n'ont pas de comptabilité permettant de déterminer leur bénéfice exact sont soustraits à cette conséquence de l'article 32 précité. Leur bénéfice est évalué au moyen

(1) Voir, sur ces sanctions, la circulaire du 14 février 1921, N° 1353.

d'un coefficient que le contrôleur détermine de la manière précédemment indiquée.

§ 4. — Conclusion

Il ressort de ce qui précède que le contrôle des bénéfices commerciaux est sérieusement organisé par notre législation fiscale actuelle.

Est-ce à dire qu'il a atteint sa perfection ?

On ne saurait le prétendre et nous estimons qu'il y a encore bien des progrès à accomplir, progrès qui viennent s'agglomérer, en quelque sorte, autour d'un but unique à poursuivre : celui d'arriver, pour tous les contribuables, à la détermination exacte et directe du *bénéfice réel*, seule base équitable de l'impôt cédulaire et seul élément véritable du revenu global (1).

La méthode indirecte de détermination du bénéfice par le moyen du chiffre d'affaires, méthode qui n'a été instituée par le législateur de 1917 qu'à titre transitoire et transactionnel, doit tendre à disparaître. Le fameux article 32 de la loi du 31 juillet 1920 a hâté cette évolution. Il y a lieu de faire plus et mieux, puisque, malgré cet article, des entreprises fort importantes peuvent, si elles ne tiennent pas de comptabilité, échapper à l'imposition équitable sur la base de leur bénéfice réel.

Des raisons d'ordre social plus, peut-être, que des raisons purement fiscales, exigent que, dans un avenir prochain, tout commerçant soit obligé de tenir une comptabilité.

Le Code de commerce, dont le titre II du livre premier (art. 8 à 17) est à refondre entièrement, ne prescrit pas la tenue d'une comptabilité véritable. Il prévoit bien l'enregistrement chronologique des opérations dans le livre-journal (art. 8) ; mais ce livre ne constitue pas à lui seul toute la comptabilité. Il n'y a de comptabilité que lorsque les écritures commerciales font ressortir, au moins :

1^o La situation du commerçant à l'égard des tiers ;

(1) En sens contraire, certains représentants des contribuables intéressés, proposent de substituer, au système actuel, un système général d'évaluation forfaitaire du bénéfice par le moyen de signes extérieurs convenablement choisis. Nous n'estimons pas nécessaire de réfuter pareille proposition dont les résultats pratiques seraient lamentables et qui, théoriquement, serait contraire à l'esprit de notre nouveau système fiscal d'impôts directs qui a la prétention d'atteindre les facultés réelles et non présumées de chacun.

2° Les résultats de l'exploitation.

Le livre-journal ne fait pas connaître ces résultats, il est donc insuffisant, ce qui permet bien d'affirmer que la tenue d'une comptabilité n'est pas, actuellement, prescrite par la loi.

Il y a lieu de combler cette lacune. Mais comment ?

Dans son excellent ouvrage déjà cité, M. Camille Catalan dit, avec beaucoup de raison, que la nouvelle législation doit s'inspirer des quatre principes suivants :

1° Garantir les droits du commerçant et des tiers ;

2° Satisfaire aux exigences de la science des comptes ;

3° Respecter les nécessités du commerce et la liberté d'action du commerçant ;

4° Fournir à la législation fiscale les données qui lui sont nécessaires.

Ces principes étant supposés admis, comment le législateur imposera-t-il la tenue obligatoire d'une comptabilité ?

Il ne peut s'agir de créer une méthode légale, uniforme pour toutes les entreprises, et que tout commerçant devrait appliquer intégralement. Quiconque est au courant des affaires industrielles ou commerciales sait que la comptabilité doit nécessairement s'adapter aux nécessités de chaque exploitation. L'unification légale des méthodes comptables n'est, ni possible, ni souhaitable.

On peut concevoir un autre système par lequel le législateur, sans créer de méthode bien définie, édicterait quelques prescriptions formelles, tant sur les principes que sur les moyens matériels de la tenue des comptes.

A ce système, pourtant bien supérieur au premier, nous en préférons un troisième qui consiste à laisser à chaque commerçant la liberté de choisir, suivant ses aptitudes personnelles et les nécessités de son entreprise, le mode de comptabilisation de ses opérations le mieux approprié, mais à lui fixer, d'une façon claire et précise, le but à atteindre. Adoptant, en la matière, les conclusions de M. Catalan, nous dirons qu'il n'y a lieu d'imposer au commerçant qu'une seule obligation « celle de tenir une comptabilité faisant ressortir annuellement sa situation à l'égard de ses correspondants, son chiffre d'affaires, son bénéfice brut et son bénéfice net ».

Il y aurait lieu, cependant, de tolérer que le petit commerçant — nous voulons dire par là celui dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 50.000 francs — reste en dehors de cette règle. Pour lui, la législation actuelle — notamment l'article 66 de la loi du 25 juin 1920 qui prescrit la tenue du livre des ventes — est suf-

fisante, et il n'y aurait pas grand inconvénient à continuer à déterminer, le plus approximativement possible, son bénéfice imposable au moyen d'un coefficient appliqué à son chiffre d'affaires, d'autant plus que l'impôt général sur le revenu ne l'atteint qu'exceptionnellement.

SECTION IX

Bénéfices de l'exploitation minière

RAISON D'ÊTRE D'UNE DÉCLARATION DISTINCTE DE CES BÉNÉFICES.

La déclaration distincte de ces bénéfices, qui est obligatoire pour l'impôt général (loi du 15 juillet 1914, art. 16)), s'explique historiquement.

La loi du 21 avril 1810, dans son article 32, disposait que « l'exploitation des mines n'est pas considérée comme un commerce et n'est pas sujette à patente ». Pour compenser cette exonération, l'article 32 de la même loi stipulait que « les propriétaires de mines sont tenus de payer à l'Etat une redevance fixe et une redevance proportionnelle au produit de l'extraction ».

Ces redevances ont été réglées, dans leur forme actuelle, par la loi du 8 avril 1910, modifiée sur des points de détail, par des lois postérieures. La *redevance fixe* est basée sur l'étendue de chaque concession. La *redevance proportionnelle* est calculée, chaque année, à raison de 20 % du produit net de l'exploitation pendant l'année précédente, le produit net étant constitué par les bénéfices réalisés à la fois dans la vente des matières extraites et dans toutes les opérations consécutives et accessoires à l'exploitation (1).

(1) Tarif fixé par la loi du 25 juin 1920, art. premier.

L'impôt sur les bénéfices des exploitations minières existait donc, sous le nom de « Redevance des mines » avant l'introduction, dans notre système fiscal, de l'impôt général sur le revenu et des impôts cédulaires. Cet impôt — dont l'assiette incombe au Service des Mines et n'emprunte, à l'Administration des Contributions directes, que sa procédure de confection, d'émission et de publication des rôles — a été maintenu formellement par l'article 53 de la loi du 31 juillet 1917, ainsi conçu :

« Les bénéfices de l'exploitation minière et des opérations rattachées à cette exploitation pour l'assiette de la redevance proportionnelle des mines restent soumis à cette redevance, conformément à la législation en vigueur et ne sont pas assujettis aux impôts institués par la présente loi. »

Bien que la loi du 9 septembre 1919 ait déclaré, dans son article 5, que « l'exploitation des mines est considérée comme un acte de commerce », les bénéfices de ces exploitations sont toujours, fiscalement, classés dans une cédule distincte de celle des bénéfices industriels et commerciaux.

C'est pour cette raison qu'ils figurent aussi distinctement sur la formule de déclaration relative à l'impôt général sur le revenu.

PRODUIT NET SERVANT DE BASE A LA REDEVANCE PROPORTIONNELLE.

L'évaluation du produit net est faite de manière différente suivant que les concessionnaires sont, ou non, des sociétés par actions (même n'ayant pas la forme commerciale) ou des sociétés en commandite ou à parts d'intérêts dont les dividendes sont déterminés par les conseils d'administration ou des assemblées générales des associés (à la condition, bien entendu, que l'exploitation des mines constitue l'objet principal de l'entreprise).

a) Dans le premier cas, le produit net est forfaitairement fixé, pour l'ensemble des concessions détenues, au montant des sommes distribuées aux actionnaires ou porteurs de parts pendant le dernier exercice social qui a précédé l'année de l'imposition sous forme de dividendes ou de toute répartition autre que le remboursement total ou partiel du capital.

Toutes les sociétés minières assujetties à la taxe sur le revenu des valeurs mobilières sont donc, à quelque exception près, imposées à la redevance proportionnelle sur la base même qui a servi à la liquidation de la taxe perçue par l'Enregistrement.

b) Pour toutes les exploitations non soumises au régime for-

faitaire, le produit net est évalué administrativement et distinctement par concession ou par groupe de concessions contiguës constituant une entreprise unique. Il est formé par l'excédent des recettes effectivement réalisées sur les dépenses réellement effectuées pendant l'année antérieure à celle de l'imposition (1).

CONTRÔLE DES BÉNÉFICES DE L'EXPLOITATION MINIÈRE.

Ce contrôle ne soulève aucune difficulté, car il consiste uniquement à vérifier la concordance du revenu déclaré avec le produit net qui sert de base à la redevance proportionnelle.

Le contrôleur demande à la direction des contributions directes du département où est située l'exploitation minière du déclarant sur quelles bases celui-ci est assujéti à cette redevance proportionnelle (Circul. du 20 août 1921, n° 1363, p. 10). Le renseignement lui suffit pour assurer son contrôle. Si une discordance apparaît, le contribuable est alors invité à fournir tous éclaircissements utiles.

SECTION X

Traitements, salaires, pensions

La vérification des revenus de cette septième catégorie (traitements public et privés, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères) est relativement facile. Le contrôleur possède, en effet, une base solide de contrôle : la déclaration

(1) Notions élémentaires sur les impôts directs, édition de 1922, p. 249.

Sur la différence entre la détermination du produit net servant de base à la redevance proportionnelle et celle du bénéfice commercial, voir *Bull. Dup.* 1925, p. 107.

des employeurs et débirentiers faite en vue de l'assiette de l'impôt cédulaire. Cependant il est des cas où cette base lui fait défaut et où la vérification est, par suite, plus délicate.

Nous allons donc, pour la clarté de notre exposé, envisager d'abord séparément ces deux éventualités. Nous parlerons ensuite, dans un troisième paragraphe, de la vérification proprement dite du revenu net à déclarer. Enfin, dans un quatrième paragraphe, nous examinerons les particularités du contrôle dans certains cas spéciaux.

§ I. — Salaires et rentes dont la déclaration est faite par [les employeurs et les débirentiers]

OBLIGATION DES EMPLOYEURS ET DÉBIRENTIERS.

L'article 26 de la loi du 31 juillet 1917 prescrit à tous particuliers ou sociétés rétribuant des employés, ouvriers, auxiliaires ou domestiques, de fournir, dans le courant du mois de janvier de chaque année, un état présentant la liste des personnes qu'ils ont occupées pendant l'année précédente avec l'indication des appointements, salaires ou gages payés à chacune d'elles.

Cet état ne comprend, ni les personnes dont les appointements ou salaires ne dépassent pas le minimum imposable, ni celles qui ont été employées pendant moins de trente jours consécutifs.

Dans les mêmes conditions, tous particuliers et toutes sociétés ou associations payant des pensions ou rentes viagères sont tenus de fournir les indications relatives aux titulaires de ces pensions ou rentes, lorsqu'elles dépassent 1.250 francs (art. 27).

Toute infraction aux prescriptions résumées ci-dessus donne lieu à l'application d'une amende de cent francs (1) encourue autant de fois qu'il est relevé d'omissions ou d'inexactitudes dans les renseignements que doivent fournir les employeurs et débirentiers (Loi du 31 juillet 1917, art. 29).

(1) Cette somme est majorée de vingt décimes, conformément à l'article 140 de la loi du 25 juin 1920.

CONTRÔLE DE L'OBLIGATION DES EMPLOYEURS ET DES DÉBIRENTIERS.

La déclaration des salaires et des rentes exigée des employeurs et des débirentiers est faite en vue de l'assiette de l'impôt cédulaire, établi sans la participation des intéressés. L'impôt général sur le revenu est, au contraire, établi sur la déclaration des intéressés et ce n'est qu'à titre subsidiaire que joue la taxation administrative, dite taxation d'office. En matière d'impôt général, la déclaration des employeurs n'a, théoriquement, aucune valeur juridique ; elle est inexistante et c'est pour cette raison que le salarié, même s'il ne possède pas d'autres revenus que ceux de son travail, est tenu, s'il est imposable, de souscrire lui-même la déclaration de son revenu global, alors même que son patron a déjà fait connaître ce même revenu à l'Administration.

Mais, pratiquement, la déclaration des employeurs (et débirentiers) est très importante pour le contrôle de la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu. En thèse générale, le contrôleur doit retrouver dans cette dernière déclaration, le salaire déclaré par l'employeur. La vérification se borne donc, le plus souvent, à un pointage.

D'autre part, si aucune déclaration pour l'impôt général sur le revenu n'a été souscrite, la déclaration de l'employeur est, le cas échéant, une base sérieuse pour la taxation d'office.

Aussi la vérification des déclarations relatives à l'impôt général sur le revenu souscrite par les salariés ne peut être entreprise que lorsque le contrôleur a vérifié préalablement si tous les employeurs et débirentiers se sont bien acquittés de leurs obligations.

Pour cela le contrôleur dresse, pour toutes les communes de sa division, la liste des employeurs dont la tenue est prescrite par la circulaire du 20 août 1921, n° 1363, p. 7. Au fur et à mesure qu'il reçoit les états de renseignements, il pointe cette liste. Lorsque les délais de déclaration sont expirés, les employeurs dont les noms ne sont pas pointés sont invités par le contrôleur et à titre officieux, à réparer leur omission dans le plus court délai possible (envoi d'une lettre spéciale, modèle n° 22 D, annexé à la circulaire du 22 août 1922, n° 1391).

Ce n'est qu'une fois cette démarche faite que le contrôleur provoque, s'il y a lieu, l'application de l'amende prévue par l'article 29 précité. L'exactitude des déclarations des chefs d'entreprise est d'ailleurs vérifiée sur place en même temps que celle de la déclaration de leurs bénéfices souscrite d'autre part.

Les états de renseignements sont communiqués par le contrôleur à la direction départementale qui établit, pour chaque salarié, un bulletin individuel (modèle n° 22 A) sur lequel sont exactement transcrites toutes les indications qui le concernent (I. art. 117). Ce bulletin est ensuite envoyé au contrôleur du lieu du domicile de l'intéressé et inséré dans le dossier individuel. Il sert d'abord à l'établissement de l'impôt cédulaire, ensuite, et s'il y a lieu, au contrôle de la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu, comme nous allons l'indiquer.

RAPPROCHEMENT DES BULLETINS DE SALAIRE ET DE LA DÉCLARATION RELATIVE A L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU.

Dans le dossier individuel viennent automatiquement se grouper, d'une part le ou les bulletins de salaire, d'autre part la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu.

Le contrôleur compare le chiffre porté sur les bulletins et celui porté sur la déclaration (7^e catégorie). Trois cas peuvent alors se présenter :

a) *Les deux chiffres sont semblables.* — Le salarié a mentionné le même chiffre de salaire que celui que déclare lui avoir versé l'employeur ; le contrôleur se borne à constater cette concordance.

b) *Le chiffre porté sur la déclaration est inférieur à celui porté sur le ou les bulletins de salaire.* — Dans ce cas, ou le déclarant a atténué (volontairement ou non) sa déclaration, ou il a déduit, sur le salaire brut perçu par lui et figurant sur le bulletin individuel, des frais professionnels. Dans un cas comme dans l'autre, le contrôleur procède alors à une vérification au fond comme nous le dirons plus loin.

c) *Le chiffre porté sur la déclaration est supérieur à celui porté sur le ou les bulletins de salaire.* — Le contrôleur doit aussi éclaircir ce cas qui peut se présenter notamment : lorsque le contribuable touche en dehors de son salaire principal, des rétributions accessoires versées par d'autres personnes (professeurs de lycée donnant des leçons particulières, clercs de notaire s'occupant de la gestion des affaires d'une personne...) ; lorsque le contribuable exerce simultanément plusieurs professions salariées (inspecteurs d'assurance se livrant en outre à des opérations de représen-

tations, etc...) ; lorsque le bulletin de salaire n'est pas pour l'année entière. Dans ce dernier cas le contrôleur demande au déclarant dans quelle maison il a travaillé le reste de l'année et vérifie si, pour cette période, l'employeur ou les employeurs étaient bien fondés à ne produire aucune déclaration.

Le cas se présente encore lorsqu'aucun bulletin de salaire n'a été reçu par le contrôleur. Celui-ci recherche alors l'adresse de l'employeur, adresse que le déclarant a dû mentionner au paragraphe 1 de la déclaration. Il se reporte à l'état fourni par cet employeur pour vérifier si ce dernier a bien fait la déclaration à laquelle il était tenu. Si ce patron est domicilié hors de sa division, le contrôleur fait effectuer ces recherches par son collègue compétent. Si réellement l'employeur a omis de remplir ses obligations, il est mis en demeure de réparer au plus tôt son omission, sans préjudice des amendes qu'il peut encourir.

Si donc les déclarations des employeurs sont utiles pour vérifier la déclaration des salariés, on voit que, réciproquement, les déclarations des salariés peuvent, dans certains cas, servir à la vérification des déclarations des employeurs.

FORCE PROBANTE DE LA DÉCLARATION DE L'EMPLOYEUR.

En cas de divergence entre les inscriptions de la déclaration du contribuable et de celle de son employeur, quel est, parmi ces documents, celui qui fait foi ?

Théoriquement le contrôleur n'est lié par aucune de ces deux déclarations. Il peut, s'il a des raisons de les juger inexactes, les rectifier d'après les éléments d'information dont il dispose. L'une comme l'autre sont donc sujettes à caution, malgré la présomption d'exactitude qui les enveloppe.

Cependant, en fait, la déclaration de l'employeur l'emporte sur celle du salarié pour cette raison majeure que l'employeur « a le plus grand intérêt à ne pas oublier un centime de ce qu'il a versé à son ouvrier ou à son employé et à faire entrer, en ligne de compte, toutes les rémunérations, même celles qui sont accessoires, même les avantages en nature. En effet, c'est à la condition de faire toutes ces déclarations qu'il pourra augmenter les frais généraux de ses bilans et qu'il sera déchargé d'autant au titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. » (1).

(1) Discours de M. Bokanowski, Rapporteur général d'un budget, séance Ch. du 22 février 1923.

Le salarié, au contraire, est poussé par son intérêt immédiat à déclarer le moins possible.

A priori, une présomption plus grande d'exactitude se dégage donc naturellement de la déclaration de l'employeur.

Nous arrivons à la même conclusion par un raisonnement plus juridique.

Les énonciations des livres des commerçants leur sont opposables ; mais, vis-à-vis des tiers, elles ne constituent que des commencements de preuves, des présomptions pouvant être combattues par la preuve contraire (Code de commerce, art. 12 à 17). Dans ce cas, il est donc bien certain que ces énonciations n'ont pas le degré de force probante d'une présomption irréfragable, *juris et de jure*, mais seulement d'une présomption frangible, *juris tantum*.

Donc, juridiquement, la déclaration de l'employeur, faite conformément à ses écritures comptables, fait foi jusqu'à preuve contraire.

Dans un arrêt en date du 12 janvier 1923 (*Bull. Dup.*, 1923, p. 200), le Conseil d'Etat a sanctionné cette manière de voir. Dans l'espèce il a maintenu l'imposition établie d'après la déclaration de l'employeur, « l'intéressé, mis en demeure d'établir que son traitement avait été inférieur à celui déclaré, n'ayant apporté aucune *justification* à l'appui de ses allégations. »

Cet arrêt, dont l'importance est considérable, a été rendu en matière d'impôt cédulaire. Mais il s'applique indirectement à l'impôt général sur le revenu, puisqu'en somme le contrôleur du lieu du domicile de l'intéressé établit d'abord l'impôt cédulaire et se sert ensuite du résultat de ses constatations pour arrêter les bases de l'impôt général.

Si donc le contribuable déclare à la 7^e catégorie, un revenu inférieur à celui déclaré par son employeur, le contrôleur est fondé à rectifier la déclaration en substituant, au chiffre déclaré par l'intéressé, celui fourni par son patron. L'intéressé est d'ailleurs prévenu de cette substitution et un délai de dix jours lui est accordé pour présenter ses observations et justifications, suivant la procédure ordinaire suivie en matière de rectification.

§ 2. — Salaires et rentes dont la déclaration n'est pas exigée des employeurs et des débirentiers

CAS DANS LESQUELS LA DÉCLARATION DES EMPLOYEURS N'EST PAS OBLIGATOIRE.

Les employeurs, nous l'avons déjà dit, ne sont pas tenus de déclarer :

1° Les salaires qui ne dépassent pas le minimum imposable à l'impôt cédulaire, c'est-à-dire 6.000 francs, dans toutes les communes, sauf celles de Lyon et de Marseille (6.500 francs) et celles du département de la Seine (7.000 francs) ;

2° Les salaires versés à des personnes qu'ils n'ont pas occupées pendant au moins trente jours consécutifs (1) ;

3° Les salaires reçus, par leur personnel, de tierces personnes, comme par exemple les pourboires ou rétributions analogues versés aux employés par les clients de l'employeur (garçons d'hôtel, de cafés, de restaurants ; chauffeurs de taxi-autos, etc. (2).

CONSÉQUENCES.

Pour les trois cas que nous venons d'indiquer, le contrôleur ne reçoit d'office aucun renseignement susceptible de servir de base à une vérification précise. Il doit lui-même procéder à toutes investigations nécessaires et rechercher les renseignements dont il a besoin.

1° *Dans le premier cas*, il est à présumer que les personnes,

(1) Les trente jours dont il s'agit doivent s'entendre, non pas du nombre des journées de travail effectif, mais de la durée de la période pendant laquelle les personnes en cause n'ont pas cessé de faire partie du personnel à la disposition de l'employeur (L. art. 111).

(2) L'Instruction de 1918 dit (art. 111) que « lorsque des employés sont rémunérés en tout ou en partie par les pourboires ou rétributions analogues que leur versent les clients de l'employeur, celui-ci ne peut être obligé d'indiquer le montant de ces rétributions, qu'il ne paye pas lui-même et dont il ignore le chiffre exact. Mais il reste tenu de faire connaître les noms et domiciles des employés et, s'il y a lieu, la part du salaire qu'il leur paye directement en argent ou en nature ».

dont les salaires n'ont pas été déclarés parce qu'ils étaient insuffisants, ne sont pas passibles de l'impôt général sur le revenu. Cependant, un contribuable peut avoir, par ailleurs, des revenus importants et occuper un petit emploi ou remplir certaines fonctions peu payées. Il est nécessaire de vérifier si, dans sa déclaration, ce contribuable a bien fait état du salaire reçu, quelque minime qu'il soit. L'indication de la profession exercée met le contrôleur sur la voie de cette vérification qui est faite avec le concours de l'intéressé et, aussi, avec celui de l'employeur.

2° Dans le deuxième cas, la vérification consiste à demander à l'intéressé la liste de ses divers employeurs au cours de l'année précédente. A chacun de ceux-ci, le contrôleur demande le montant des salaires versés à cet employé, ou va chercher ce renseignement dans leur comptabilité, s'ils exercent une profession industrielle ou commerciale (droit conféré à cet agent par l'art. 32 de la loi du 31 juillet 1920). Avec du temps et de la patience, le contrôleur arrive ainsi à reconstituer très exactement le salaire total reçu effectivement par le déclarant.

3° Dans le troisième cas, la vérification manque de bases solides. Il est impossible, dans l'état actuel de la législation et des habitudes, de savoir exactement ce que gagne un garçon de café, par exemple. Cependant, le contrôleur peut arriver à estimer avec une approximation suffisante ce que rapporte, à un employé de cette nature, son service dans tel établissement déterminé. Mais comme ces employés changent assez fréquemment d'établissements, il n'est possible d'évaluer leur salaire que d'une façon forfaitaire, et c'est le chiffre ainsi obtenu qui est comparé au chiffre déclaré pour l'impôt général sur le revenu. Si ce dernier chiffre paraît faible, le contrôleur, usant avec habileté de la procédure de la rectification, propose un chiffre plus fort et invite l'intéressé à présenter des observations. En définitive, le chiffre à retenir (tant pour l'impôt cédulaire que pour l'impôt général) est débattu contradictoirement entre le contrôleur et le contribuable et résulte, en général, d'un accord amiable entre ces deux parties.

Si les salariés rentrant dans ce troisième cas ne souscrivent pas de déclaration pour l'assiette de l'impôt général sur le revenu (dans aucun cas ils ne sont tenus d'en souscrire une pour l'assiette de l'impôt cédulaire), le contrôleur, s'il le juge utile, les met en demeure d'accomplir cette formalité, à moins qu'il n'ait des raisons pour les taxer d'office purement et simplement. Mais

nous pensons qu'il est préférable, pour le contrôleur, d'appeler tout d'abord la collaboration de l'intéressé et de n'user de la taxation d'office que si celui-ci se dérobe.

§ 3. — Vérification du revenu net

Le revenu net à retenir en ce qui concerne la 7^e catégorie est égal au revenu brut, déduction faite des frais inhérents à la fonction ou à l'emploi. A ces dépenses, dont la déduction se justifie scientifiquement, il faut en ajouter deux autres admises par la pratique administrative mais que nous n'estimons pas juridiquement fondées : les retenues ou versements constitutifs de pensions de retraites et l'impôt cédulaire payé l'année précédente.

VÉRIFICATION DU REVENU BRUT.

Le revenu brut est, dans l'espèce, le montant total des salaires ou pensions perçu au cours de l'année précédant celle de la déclaration.

Nous venons de voir comment le contrôleur arrivait à connaître exactement ce revenu brut. Il est donc inutile d'insister à nouveau sur ce point.

VÉRIFICATION DES DÉPENSES PROFESSIONNELLES.

Le travail du contrôleur est, ici, facile étant donné que la déclaration de l'employeur fait foi jusqu'à preuve du contraire et qu'il *appartient à l'intéressé d'apporter toutes les justifications nécessaires sur les dépenses professionnelles dont il demande la déduction*. (Arrêté du C. d'E. précité du 12 janvier 1923 ; Rép. min. dép. n° 15865, J. O. du 22 février 1923.)

Si donc le contrôleur constate une différence entre le salaire déclaré par l'employeur (revenu brut) et la déclaration du contribuable, il demande à ce dernier de lui apporter toutes les justifications nécessaires sur les dépenses professionnelles qui, vraisemblablement, représentent cette différence.

Nous pensons d'ailleurs que le contrôleur doit interpréter dans son sens large ce mot de justifications et ne pas le limiter à des preuves écrites souvent difficiles ou même impossibles à repré-

senler. Il admet en déduction les dépenses inhérentes à l'emploi dont la réalité est établie d'une façon suffisante. Dans certains cas, notamment en ce qui concerne les frais de voyage et accessoires des représentants et voyageurs de commerce, il détermine ces dépenses forfaitairement à tant par journée de voyage, par exemple, la fixation de ce forfait dépendant évidemment d'un certain nombre de facteurs variables suivant les cas d'espèces : rayon visité, genre de clientèle, poids des échantillons transportés, etc... Cependant, au cas où le déclarant exagère abusivement ses dépenses professionnelles, le contrôleur, usant de représailles bien méritées, exige alors des justifications précises et n'admet en déduction que les frais bien établis.

La vérification du contrôleur porte, cela va sans dire, non seulement sur la quotité des dépenses, mais aussi, et préalablement, sur la nature de ces dépenses qui doivent être occasionnées *spécialement et directement par l'exercice de la fonction, ces termes étant toujours interprétés strictement.*

A titre d'exemple, citons les cas suivants :

1° Un député ayant demandé au Ministre des Finances si un professeur dans un lycée de Paris, était en droit de retrancher ses frais de déplacement entraînés par l'éloignement de son domicile du lieu de ses occupations, a reçu la réponse suivante (N° 13804, J. O. du 22 juillet 1922) :

« Les seules dépenses qu'il y ait lieu d'admettre en déduction du montant brut des traitements et salaires, aussi bien pour l'assiette de l'impôt cédulaire que pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu, sont celles qui constituent une *charge directe de la fonction* exercée ou de l'emploi occupé. Or, les frais de transport que le fonctionnaire visé dans la question est obligé de supporter du fait que le lieu de ses occupations est relativement éloigné de sa résidence ne lui sont pas imposés par des nécessités de service et ne sont occasionnés qu'*indirectement* par l'exercice de sa fonction. Ils ne sauraient, dès lors, être considérés comme déductibles. »

2° Les frais de déménagement d'un fonctionnaire qui change de résidence sont considérés comme une charge de la fonction par conséquent déductibles, lorsque le changement est effectué, soit dans l'intérêt du service, soit pour cause d'avancement. Ils ne sont pas déductibles lorsque le changement est motivé par des convenances personnelles (Bull. Dup. 1918, p. 470, Rép. min. dép. N° 8634, J. O. du 15 mai 1921).

3° Les professeurs peuvent être admis à déduire de leur trai-

tement les sommes consacrées à l'achat de livres ou de publications nécessaires à la préparation de leurs cours. Mais les dépenses qu'ils effectueraient en vue d'acquisition d'ouvrages ou revues ne rentrant pas dans cette catégorie ne sauraient être considérées comme des dépenses professionnelles et ne pourraient, dès lors, venir en déduction de leur revenu pour l'assiette de l'impôt (*Bull. Dup.* 1918, p. 246).

Ces quelques exemples, que nous pourrions multiplier, montrent qu'il y a lieu d'interpréter très étroitement le sens de l'expression « dépenses professionnelles ». Une telle interprétation s'impose pratiquement, sinon ce serait la fissure par laquelle s'échapperait la matière imposable.

§ 4. — Vérification de quelques points particuliers

NATURE DE LA PROFESSION.

Sous l'empire de la loi du 31 juillet 1917, l'impôt sur les salaires était calculé de la même façon que l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales (même exonération à la base, même taux). Mais, depuis la loi du 30 mars 1923 (art. 6) qui a modifié l'article 23 de la loi du 31 juillet 1917, l'impôt sur les salaires et pensions est moins lourd que l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, car il comprend des abattements de revenu pour situation et charges de famille qui n'existent pas pour ce dernier impôt.

Le résultat de ces dispositions ne s'est pas fait attendre : un certain nombre de contribuables dont la nature de la profession était sujette à discussion (représentants de commerce, par exemple) et qui déclaraient leur bénéfice à la 8^e catégorie (professions non commerciales) ont déclaré, en 1923, ces mêmes bénéfices à la 7^e catégorie (professions salariées).

L'attention du contrôleur doit se porter sur ce fait que le contribuable a intérêt à déclarer son revenu professionnel dans la 7^e plutôt que dans la 8^e catégorie. Cet agent doit donc vérifier soigneusement la nature de la profession lorsqu'elle n'est pas franchement salariée.

SALAIRE DES MEMBRES DE LA FAMILLE.

Dans la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu, le chef de famille doit comprendre non seulement le salaire qu'il peut gagner personnellement, mais aussi celui de sa femme, des membres de la famille qui habitent avec lui et des personnes qu'il déclare à sa charge.

Cette remarque est nécessaire, car on sait que les membres d'une même famille, bien que vivant en commun, sont distinctement passibles de l'impôt cédulaire à raison des revenus qu'ils retirent de leur travail propre ou des pensions et rentes dont ils ont privativement la jouissance (I. art. 98).

Le contrôleur veille à ce que l'imposition globale, au nom du chef de famille, soit bien réelle.

SURSALAIRE FAMILIAL.

Les allocations aux familles nombreuses (sursalaire familial, allocation familiale) versées par des employeurs ou groupements d'employeurs à leur personnel sont affranchies de l'impôt sur les salaires (art. 23, loi du 31 juillet 1917, remplacé par l'art. 6 de la loi du 30 mars 1923)). Mais aucune disposition ne les affranchit de l'impôt général sur le revenu.

Le contrôleur retient donc, pour l'assiette de ce dernier impôt, les allocations de cette nature.

PRÉLÈVEMENTS DES ASSOCIÉS EN NOM COLLECTIF.

Ces associés ne sont pas des salariés, mais des commerçants. Les sommes qu'ils prélèvent mensuellement et par anticipation sur leur bénéfice ne sont pas des salaires à déclarer à la 7^e catégorie, mais doivent être ajoutés à leur part de bénéfice déclarée à la 5^e catégorie. Cette erreur étant fréquente, le contrôleur la rectifie d'office étant donné que le revenu global n'est pas changé.

ÉMOLUMENTS DIVERS TOUCHÉS PAR LES ADMINISTRATEURS DE SOCIÉTÉS ANONYMES.

Tous ces émoluments de quelque nature qu'ils soient doivent

évidemment entrer en compte dans le calcul du revenu global de l'intéressé. La question qui se pose est uniquement celle de savoir sous quelle catégorie ces émoluments doivent être déclarés. Au fond, et si l'on ne considère que l'impôt général sur le revenu, la question est de peu d'importance puisque le total des revenus nets est le même, quelle que soit leur répartition dans les huit catégories. Cependant, elle a une grande importance pour l'assiette des divers impôts cédulaires. A ce point de vue, le contrôleur se base souvent sur la répartition faite par le déclarant et toute erreur dans cette répartition entraîne corrélativement une erreur dans l'assiette des impôts cédulaires. Il est donc nécessaire d'écarter toute chance d'irrégularité en observant les principes suivants :

Ces émoluments peuvent être de deux natures différentes :

1° Ils peuvent correspondre à la rémunération d'un travail effectif ou d'un service rendu. Juridiquement ce sont alors des salaires ; aussi l'Instruction de 1918 dit avec raison (art. 92) :

« Il y a lieu d'assimiler également aux traitements et salaires les jetons de présence et allocations fixes attribuées aux membres des conseils d'administration, administrateurs délégués ou administrateurs gérants des sociétés anonymes par voie de prélèvement sur les frais généraux de l'entreprise et indépendamment de l'existence de tout bénéfice réalisé par la société ».

Ces émoluments sont alors à déclarer dans la catégorie dont nous nous occupons.

2° Ils peuvent consister en une *distribution de bénéfices* (participations, tantièmes,...). Dans ce cas, l'impôt cédulaire qui les atteint n'est pas l'impôt sur les salaires créé par la loi du 31 juillet 1917, mais l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières régi par la loi du 13 juillet 1911 (art. 12), impôt qui est avancé par les sociétés, mais supporté par les bénéficiaires. Les émoluments ayant ce caractère doivent donc être déclarés à la 3^e catégorie (revenus des valeurs et capitaux mobiliers), puisque, fiscalement, ils en subissent le sort. Les déclarer à la 7^e catégorie serait risquer de les faire imposer indûment à un deuxième impôt cédulaire.

Le critérium de la distinction entre les émoluments à déclarer à la 7^e catégorie et ceux à déclarer à la 3^e catégorie ne doit d'ailleurs pas être recherché uniquement dans la nature juridique de la rémunération, comme semblerait l'indiquer ce que nous venons de dire.

C'est ce qui ressort notamment d'un arrêt de la Cour de Cas-

sation du 30 novembre 1921 (*Bull. Dup.* 1922, p. 536) qui est venu trancher un point douteux en ce qui concerne les tantièmes attribués aux administrateurs-délégués.

D'après cet arrêt, sont passibles de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières les bénéfices qui, *par suite de dispositions statutaires*, sont distribués aux membres des conseils d'administration de sociétés, compagnies ou entreprises, *quelle que soit la fonction qu'ils exercent dans ce conseil*.

Dans l'espèce, il s'agissait des bénéfices attribués à des administrateurs-délégués remplissant en réalité les fonctions de directeurs de la société, fonctions qui les obligeaient à consacrer toute leur activité aux affaires sociales. Bien que ces bénéfices constituaient la rémunération de leur travail, la Cour de Cassation a estimé que les termes généraux de l'article 12 de la loi du 13 juillet 1911, ne comportaient aucune exception, et que l'impôt de 10 % était exigible quelle que soit l'étendue de la mission conférée aux membres des conseils d'administration auxquels une part dans les bénéfices nets est allouée par les statuts.

Il résulte de cet important arrêt que :

1° Doivent être déclarés à la troisième catégorie la totalité des tantièmes *statutairement* attribués à des administrateurs quelconques, délégués ou non. Ces tantièmes sont passibles d'abord de l'impôt sur les bénéfices commerciaux dus par la société, ensuite de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières que perçoit l'Enregistrement ;

2° Doivent être déclarés à la septième catégorie la généralité des autres tantièmes attribués soit *non statutairement* à des administrateurs, soit, à quelque titre que ce soit, à des employés de la société. Ces tantièmes échappent à l'impôt sur les bénéfices commerciaux ainsi qu'à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ; mais ils subissent l'impôt sur les salaires établi au nom de leurs bénéficiaires.

PARTICIPATION AUX BÉNÉFICES DES EMPLOYÉS INTÉRESSÉS.

Les participations aux bénéfices ainsi que tous les autres suppléments de salaire servis par les chefs d'entreprises à leur personnel constituent des rémunérations passibles de l'impôt sur les salaires et sont à déclarer comme revenus de la septième catégorie.

Le contrôleur doit vérifier, néanmoins, s'il n'y a pas là des participations fictives, destinées à atténuer l'impôt sur les béné-

fices industriels et commerciaux, et l'impôt général sur le revenu, des chefs d'entreprises. Si ces participations sont bien réelles, il doit alors rechercher, si, étant donné leur importance, elles ne dissimulent pas une véritable société de fait dont tous les bénéfices seraient alors à imposer à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Cette société de fait est notamment indiscutable si le soi-disant employé intéressé participe aussi aux pertes.

SALAIRES ACCESSOIRES.

Le contrôleur n'omet pas de provoquer une déclaration précise sur les sommes qu'un salarié peut gagner par un travail accessoire accompli en dehors des heures consacrées à l'exercice de sa profession principale. Ces cas sont très fréquents dans la pratique. Citons, par exemple, un ouvrier électricien qui fait, en dehors de ses heures de travail et pour son compte, des installations électriques pour des particuliers ; un instituteur qui est aussi secrétaire de mairie ; un professeur de l'Université qui collabore à des journaux et revues, etc...

Ces salaires accessoires qui, le plus souvent, ne sont l'objet d'aucune déclaration des employeurs à cause de leur modicité, doivent être ajoutés par les intéressés à leur salaire principal.

Le contrôleur vérifie ce point par les moyens appropriés dont il dispose et qui, judicieusement employés, sont généralement d'une efficacité suffisante.

SECTION XI

Bénéfices des professions non commerciales

REVENUS COMPRIS SOUS CETTE DÉNOMINATION.

Par « bénéfices des professions non commerciales », la loi du 31 juillet 1917 (art. 30) désigne :

1° Les bénéfices des professions libérales : (médecine, barreau, lettres, art, enseignement libre, etc.)

2° Les bénéfices des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants : avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation, notaires, avoués, mandataires agréés près les Tribunaux de Commerce, huissiers, greffiers, commissaires-priseurs ;

3° Les bénéfices de toutes occupations ou exploitations lucratives ne rentrant dans aucune des sept autres catégories (1).

Sous cette dénomination sont déclarés tous les revenus qui ne peuvent trouver place ailleurs. On ne saurait donc délimiter le domaine de cette cédule. C'est en somme celle de droit commun, car l'on pourrait dire que tous les revenus sont à déclarer dans cette catégorie, exceptés ceux qui rentrent spécialement dans une autre catégorie bien déterminée.

Ainsi se trouve assurée, sans contestation possible, l'imposition de tous les revenus, de quelque nature qu'ils soient, à l'impôt cédulaire aussi bien qu'à l'impôt général.

CONCORDANCE AVEC LES BÉNÉFICES ATTEINTS PAR L'IMPÔT CÉDULAIRE.

Les bénéfices à déclarer à l'impôt général sous la huitième catégorie sont exactement ceux qui servent de base à l'impôt cédulaire.

Il y a lieu, cependant, de remarquer que le contribuable peut être imposé à l'impôt général sans qu'il soit nécessairement passible de l'impôt cédulaire qui n'atteint que les bénéfices dépassant le minimum imposable, fixé à 6.000 francs dans les communes de moins de 500.000 habitants, à 6.500 francs dans les communes de plus de 500.000 habitants (Lyon et Marseille seulement) et à 7.000 francs dans le département de la Seine (loi du 30 mars 1923, art. 7). Dans sa déclaration relative à l'impôt général sur le revenu, le contribuable doit mentionner même des bénéfices inférieurs à ces chiffres s'il a, par ailleurs, d'autres revenus suffisants pour le rendre passible de l'impôt. Dans ce cas, l'intéressé est imposé à l'impôt général bien qu'il soit exonéré de l'impôt cédulaire.

(1) Voir E. BESSON : *Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu*, p. 345 et suiv.

Inversement, le contribuable peut être imposé à l'impôt cédulaire (si son bénéfice dépasse le minimum exonéré) et non à l'impôt général (si ce même bénéfice, totalisé avec ses autres revenus, ne dépasse pas le minimum exonéré augmenté, le cas échéant, des abattements pour la situation et charges de famille).

Remarquons enfin que l'impôt cédulaire, au même titre que l'impôt sur les salaires, est personnel ; il est dû par chaque membre de la famille exerçant une profession non commerciale distincte. L'impôt général sur le revenu, au contraire, est un impôt familial dû, en règle générale, par le chef de famille.

LA DÉCLARATION SOUSCRITE EN VUE DE L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU EST VALABLE POUR L'ASSIETTE DE L'IMPÔT CÉDULAIRE.

Les différences que nous venons de signaler montrent que les deux impôts ne sont pas nécessairement dus simultanément. Si un seul est applicable, le contribuable souscrit évidemment la déclaration spéciale qui convient.

En ce qui concerne l'assiette de l'impôt cédulaire, on sait que toute personne passible de l'impôt « est tenue de produire, dans les deux premiers mois de chaque année, une déclaration du montant de ses bénéfices » (art. 33, loi du 31 juillet 1917, modifié par l'article 7 de la loi du 30 juin 1923) dans la commune où elle a son domicile au premier janvier de l'année de l'imposition (article 32, même loi).

Le lieu de l'imposition et les délais de déclaration sont donc fixés comme en matière d'impôt général sur le revenu. Il en résulte :

1° Que le même contrôleur — celui dans le ressort duquel se trouve le domicile du contribuable — est compétent pour l'assiette des deux impôts ;

2° Que la déclaration souscrite en vue de l'assiette de l'impôt général, qui contient obligatoirement l'indication distincte des bénéfices professionnels non commerciaux, est considérée comme souscrite aussi en vue de l'établissement de l'impôt cédulaire. Une déclaration spéciale n'est pas nécessaire, ainsi que le décide l'Instruction de 1918, article 131.

Dès lors, le bénéfice déclaré sous la rubrique que nous étudions est vérifié par le contrôleur à la fois au titre de l'impôt cédulaire et au titre de l'impôt général. Ou, si l'on veut, les deux vérifications sont concomitantes.

SOURCES DES DROITS DU CONTRÔLEUR.

La conséquence de cet état de fait est que le contrôleur, pour effectuer son contrôle, peut se prévaloir aussi bien des droits que lui confère la loi du 31 juillet 1917 (impôt cédulaire) que de ceux qu'il tient de la loi du 15 juillet 1914 (impôt général). Selon les besoins de sa vérification, il invoque très régulièrement l'un ou l'autre de ces deux textes.

Nous nous proposons donc, dans le paragraphe suivant, d'exposer comment, dans la pratique, le contrôleur conduit sa vérification en usant des droits combinés que lui confèrent les lois de 1914 et de 1917.

Dans un troisième paragraphe nous ferons la critique du système en vigueur et parlerons des réformes qui s'imposent.

§ 2. — Contrôle du bénéfice déclaré

Pour plus de clarté, nous divisons notre exposé en cinq parties :

- 1° Contrôle proprement dit du bénéfice ;
- 2° Rectification du chiffre du bénéfice déclaré ;
- 3° Taxation d'office ;
- 4° Voie de recours ouverte au contribuable ;
- 5° Sanctions en cas d'insuffisance du revenu déclaré.

1° CONTRÔLE PROPREMENT DIT DU BÉNÉFICE DÉCLARÉ.

A) *Profession.* — Avant d'entreprendre sa vérification quant au fond, le contrôleur doit examiner si la profession exercée par le contribuable n'est pas de celles qui rentrent, fiscalement, dans les professions industrielles ou commerciales. Le criterium, qui se dégage chaque jour plus nettement de la jurisprudence et de la pratique administrative récentes, est parfois délicat à saisir, par exemple en ce qui concerne les représentants de commerce et certains intermédiaires dont les opérations sont de nature variable. Il importe, cependant, de ne pas le perdre de vue, car le Trésor serait lésé si un bénéfice commercial ou industriel était cédulairement taxé au taux beaucoup moins élevé des professions non-commerciales.

Pour une raison analogue déjà exposée à la section précédente, le contrôleur recherche si, parmi les contribuables ayant déclaré leurs revenus à la septième catégorie (traitements, salaires et pensions) il n'en est pas qui exercent une profession fiscalement rangée dans la huitième catégorie.

Enfin pour l'assiette de l'impôt cédulaire, le contrôleur doit distinguer, parmi les professions commerciales, celles qui constituent des « charges et offices », soumises au même mode de taxation que les professions industrielles et commerciales (art. 31, loi du 31 juillet 1917).

B) *Obligations du contribuable.* — D'après les articles 30 et 33 de la loi du 31 juillet 1917, le contribuable est tenu, pour l'assiette de l'impôt cédulaire, de déclarer le montant de son *bénéfice net* de l'année précédente, *constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession.* Ce même bénéfice doit figurer sur la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu. Mais les contribuables ne sont pas astreints à deux autres obligations, corollaires indispensables de la première, à savoir :

- 1° Tenir obligatoirement un livre de recettes et de dépenses ;
- 2° Justifier du chiffre déclaré par la présentation de ce livre.

On rencontre encore des personnes qui ne tiennent aucun compte de leurs opérations professionnelles. Ces personnes ne connaissent donc pas le bénéfice qu'elles réalisent dans une année. Pourtant, elles sont tenues de le déclarer. Elles ne peuvent le faire qu'au petit bonheur, et il y a tout lieu de penser que les erreurs commises par elles dans l'appréciation de leur bénéfice ne sont pas à leur préjudice.

Toutefois, bien que la loi ne leur en fasse pas une obligation, les non-commerçants tiennent, en général, une comptabilité faisant ressortir leurs gains annuels. Cette comptabilité n'a rien de comparable à celle des commerçants qui tient nécessairement compte d'éléments spéciaux, comme par exemple des stocks : elle est, en général, bien plus simple et se résout, le plus souvent, en un livre de caisse sur lequel figurent les recettes et les dépenses professionnelles. A la fin de l'année, la balance de ces deux éléments fait ressortir, soit le bénéfice, soit le déficit professionnel.

C'est ce bénéfice (ou le cas échéant ce déficit) que le contribuable doit déclarer au contrôleur. Mais, comme le déclarant n'est pas tenu de justifier ni des recettes, ni même des dépenses par la production du livre de caisse, la tenue de ce livre est

inexistante au point de vue fiscal et tout se passe comme si le contribuable ne tenait aucune comptabilité : il déclare un chiffre de bénéfice exact ou inexact suivant les tendances de sa conscience.

C) *Droit du contrôleur.* — Le contrôleur n'est autorisé par aucun texte à demander des *justifications* (1). Il ne peut que demander au contribuable des *éclaircissements*, en vertu des dispositions générales de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914.

Ses droits sont donc, ici, bien limités. Mais ils sont en partie compensés par un droit que nous étudierons plus loin et qui est comme la rançon de la faculté que les contribuables ont de ne fournir aucune justification, droit qui consiste, de la part du contrôleur, à rectifier d'office la déclaration.

D) *Moyens de contrôle dont dispose le contrôleur.* — En règle générale, le contrôleur est, dans l'état actuel de notre législation, dépourvu de tout moyen de contrôle rigoureux et méthodique.

Cependant, pour certaines professions semi-officielles, le contrôleur a indirectement des données certaines qu'il peut recueillir auprès des Administrations publiques ou services ayant un droit de regard sur l'exercice de ces professions.

Il en est ainsi notamment pour les *officiers publics et ministériels* autre que les agents de change (ces derniers étant considérés comme des commerçants).

Donnons, pour quelques-uns d'entre eux, des indications succinctes (2).

a) *Notaires.* — Les notaires ont l'obligation de tenir plusieurs registres dont le plus important est le *répertoire des actes* par eux reçus (loi du 22 frimaire an VII, article 49 à 53 ; loi du 25 ventose an XI, art. 29-30). Ils doivent déposer, au greffe du tribunal civil de leur arrondissement, dans les deux premiers mois de chaque année, un double de ce répertoire relatif aux actes

(1) L'article 52 de la loi du 31 juillet 1920 dont nous avons parlé et qui donne au contrôleur des droits très étendus « pour permettre le contrôle des déclarations d'impôts et la recherche des omissions ou des fraudes » ne s'applique qu'aux commerçants.

(2) Consulter, sur ces points, la « Notice sur les recherches à effectuer en vue de l'assiette des impôts directs » publiée par la Direction générale des Contributions directes (10 mai 1921).

reçus pendant l'année précédente, sous la sanction d'une amende (loi du 16 floréal, an IV, art. premier et du 16 juin 1824, art. 10).

Le contrôleur peut consulter ce double au greffe en question et se rendre compte ainsi du rapport de chaque étude.

Il peut recueillir aussi, à ce sujet, des indications auprès du receveur de l'Enregistrement qui tient de divers textes le droit de se faire communiquer, sans déplacement, le répertoire susmentionné, le registre des protêts, le registre des polices d'assurances maritimes et toutes minutes, à l'exception seulement des testaments, du vivant du testateur et des actes remis à titre confidentiel et privé.

Il est important de remarquer que *le contrôleur ne peut connaître les actes notariés que par ce qu'il en voit au bureau de l'Enregistrement*. Il n'a pas le droit de remonter à la source et d'aller demander au notaire communication des minutes. Ces minutes ne peuvent être communiquées qu'aux parties directement intéressées (loi du 25 ventose, an XI) et qu'aux fonctionnaires de l'Enregistrement (loi précitée).

b) *Huissiers*. — Les huissiers sont aussi obligés de tenir plusieurs registres dont un répertoire de tous leurs actes (loi de frimaire, articles 49 à 53 ; décret du 14 juin 1813, article 47). Ce répertoire, de même que le registre des protêts, que le répertoire des actes de procédure dispensés d'enregistrement, que les procès-verbaux de ventes publiques de meubles et que toutes autres minutes, sont obligatoirement communiqués aux agents de l'Enregistrement sans déplacement et à toute réquisition.

Le contrôleur peut donc recueillir indirectement dans les bureaux de cette Administration tous les renseignements utiles.

c) *Commissaires-priseurs*. — Les commissaires-priseurs sont dans l'obligation de tenir un répertoire des procès-verbaux de ventes et actes faits en conséquence (ordonnance du 26 juin 1816, art. 13 ; du 16 juin 1834, article 11). Ce répertoire et ces procès-verbaux sont communiqués, sans déplacement et à toute réquisition, aux agents de l'Enregistrement. Comme pour les notaires, un double de leur répertoire est en outre déposé au greffe du Tribunal civil dans les deux premiers mois de l'année suivante. Le contrôleur peut donc aller en prendre connaissance. Il en extrait le montant total des ventes effectuées, sur lequel le commissaire-priseur prélève un tant pour cent à titre d'honoraires.

Le contrôleur tient compte, pour obtenir le montant des recettes touchées par ces contribuables, d'un mode de rémunération spécial à leur profession et dérivant de l'institution d'un organe

centralisateur légal appelé « bourse commune ». C'est une sorte de fonds commun constitué par des versements proportionnels aux ventes et réparti en fin d'année entre tous les commissaires-priseurs de la place.

d) *Divers.* — Les agents de l'Enregistrement ont des droits d'investigation très étendus dans les greffes, dans les secrétariats des conseils de préfecture et des conseils de prud'hommes. Mais, comme il s'agit là de services publics proprement dits, les agents des Contributions directes tiennent de la loi du 31 juillet 1920 (article 31) tous les pouvoirs qui leur sont nécessaires et qui sont pratiquement à peu près illimités.

Ajoutons enfin que l'Administration de l'Enregistrement a le droit de se faire communiquer tous les actes, titres ou registres détenus par les chambres de discipline des compagnies d'officiers publics ou ministériels (1). Le contrôleur sait, le cas échéant, utiliser au mieux les résultats des investigations de cette Administration.

Ce qui précède montre que la vérification du bénéfice déclaré par les contribuables sus-nommés, basée sur des éléments certains et officiels, est très efficace, tellement qu'elle produit même un résultat préventif : l'intéressé, le voulût-il, ne se hasarde pas à frauder car il sait pertinemment qu'il n'y réussirait pas et que les conséquences de sa fraude pourraient, en raison des devoirs inhérents à sa charge, dépasser le point de vue fiscal.

Par contre, le contrôleur n'a, par devers lui, aucun moyen de contrôle pour apprécier l'exactitude de la déclaration des autres redevables. Il n'a que ceux que les intéressés veulent bien lui fournir à titre bénévole.

E) *Justifications produites bénévolement par le contribuable.*— Si aucun texte n'autorise le contrôleur à demander au déclarant des justifications, par contre, aucun texte n'interdit à ce dernier d'en donner.

Dans la pratique, beaucoup de contribuables, pour s'éviter toute difficulté avec l'Administration, présentent spontanément des justifications à l'appui de leurs déclarations ou se mettent à la disposition du contrôleur pour lui fournir tous documents justificatifs nécessaires.

(1) Voir instructions de l'Enregistrement, N^{os} 653, 1.305, 1354 et 2721, paragraphe 125.

Ce geste seul produit une impression favorable dans l'esprit de cet agent ; il fait naître une présomption d'exactitude de la déclaration.

Le contrôleur ne s'arrête pas, cependant, à cette impression. Il vérifie en la forme et au fond la déclaration de l'intéressé. La méthode qu'il emploie est la même que celle exposée au sujet de la vérification des bénéfices industriels et commerciaux, sauf que cet agent ne peut pas exiger, ici, la communication des pièces justificatives qu'il jugerait nécessaires ; il doit se contenter des documents offerts à ses investigations, rien ne l'empêchant, d'ailleurs, de manifester avec tout le tact voulu son désir d'être mis en présence de données plus probantes.

F) *Cas ou aucune justification n'est présentée.* — Le contribuable, s'il le juge à propos, peut se contenter de déclarer purement et simplement le chiffre de son bénéfice net.

En l'absence de tous les éléments certains de contrôle, sur quoi se base le contrôleur pour apprécier l'exactitude de ce chiffre ?

Il ne lui reste plus qu'une ressource peu scientifique, bien fragile, bien aléatoire, souvent trompeuse : les signes extérieurs.

Nous étudions plus loin en détail, dans un chapitre spécial, ce procédé de contrôle. Contentons-nous de dire ici qu'il consiste à examiner si le chiffre du revenu déclaré correspond à l'importance des dépenses personnelles et ostensibles du contribuable (loyer d'habitation, domesticité, voitures automobiles, résidences secondaires, etc...)

Ce procédé ne donne pas de résultats satisfaisants dans les deux cas suivants :

1° Lorsque le contribuable, en dehors de ses bénéfices professionnels, a des revenus suffisamment importants pour justifier son train de vie ;

2° Lorsque le contribuable déclare, comme bénéfice de sa profession, une somme supérieure à celle nécessaire à ses dépenses ostensibles.

La vérification par les signes extérieurs ne peut donner des résultats positifs que dans les autres cas, notamment à l'égard des petits et moyens contribuables.

Pratiquement, le contrôleur utilise assez souvent cette méthode, malgré son infériorité manifeste et dans l'impossibilité qu'il est d'en employer une meilleure. Elle lui permet, fréquemment, de confondre les fraudeurs et de leur faire accepter des rehausse-

ments importants. Aussi est-elle expressément recommandée par la circulaire du 20 août 1921, n° 1363 (p. 8).

2° RECTIFICATION DU CHIFFRE DU BÉNÉFICE DÉCLARÉ.

A) *Législation.* — Toute rectification du chiffre de ce bénéfice ayant sa répercussion sur l'assiette des deux impôts cédulaire et général, il était logique que le droit, pour le contrôleur, de rectifier ce chiffre, lui fût donné à la fois pour ces deux impôts. C'est ce qu'ont fait la loi du 15 juillet 1914 (article 17) et celle du 31 juillet 1917 (article 35). De ces deux textes se dégage expressément le droit, pour le contrôleur, de rectifier le chiffre du bénéfice déclaré aussi bien en ce qui concerne l'assiette de l'impôt cédulaire que celle de l'impôt général. De plus, la procédure de la rectification est semblable pour ces deux impôts. Il suffit donc que le contrôleur l'emploie une seule fois. Dans ce cas, la communication adressée à l'intéressé pour l'impôt général spécifie que l'observation du contrôleur vise également l'assiette de l'impôt cédulaire (voir I. art. 138).

B) *Justification du droit de rectification.* — Le droit de rectifier la déclaration est un pouvoir important donné au contrôleur, pouvoir qui est, comme nous l'avons dit, la rançon de la faculté que les contribuables ont de ne fournir aucune justification à l'appui de leur déclaration de bénéfice. Il fallait bien compenser, dans une certaine mesure, cette faculté, à moins de se résoudre à transformer l'impôt en une contribution purement volontaire.

Ce droit de rectification, qui est assez large en ce sens que le contrôleur n'est pas tenu de se baser sur des éléments certains, mais seulement sur des indices, sur des présomptions, sur de simples apparences, n'est cependant pas arbitraire pour deux raisons :

1° Parce que la rectification n'est pas faite unilatéralement par le contrôleur, mais contradictoirement avec l'intéressé. Le chiffre proposé par l'agent de l'Administration est communiqué au contribuable qui est invité à présenter ses observations. Ce dernier, connaissant les motifs invoqués par le contrôleur, peut les discuter et faire valoir ses arguments. Il a le droit d'être entendu, droit qui ne peut lui être refusé à condition qu'il soit exercé dans les vingt jours.

2° Parce que des voies de recours sont ouvertes au contribuable

après la publication du rôle contre la rectification faite par le contrôleur. Nous aurons à revenir, un peu plus loin, sur cette garantie très efficace offerte au contribuable.

C) *Pratique de la rectification.* — Dans la pratique, le droit de rectification est exercé assez fréquemment. Un contrôleur habile sait utiliser ce droit pour pallier à l'insuffisance de ses moyens de contrôle en la matière. Par des propositions de redressement faites à bon escient et basées sur des motifs plausibles et convenablement choisis, il amène le déclarant, non seulement à apporter des observations, le plus souvent dénuées de toute force probante, mais encore des justifications précises. Plutôt que d'être taxé sur un chiffre trop fort, le contribuable préfère, tout compte fait, montrer son livre de caisse qui constitue, non pas une preuve certaine, ni même une présomption irréfragable, mais une présomption relative, faisant foi jusqu'à preuve du contraire. Il s'évite ainsi la peine de formuler une réclamation contentieuse et de la soutenir devant le tribunal compétent. De plus, il ne court pas le risque de se voir réclamer par le Percepteur, une cote supérieure à celle qu'il doit réellement, les réclamations en matière de contributions directes n'étant pas suspensives du paiement de l'impôt.

D) *Résultats de la procédure de la rectification.* — A la suite des observations présentées par le contribuable, un accord amiable peut intervenir entre le contribuable et le contrôleur sur le chiffre à retenir pour base de l'impôt cédulaire et comme élément du revenu global. L'affaire est alors réglée.

Mais si le contribuable n'a présenté aucune observation ou si le contrôleur estime que celles qui lui ont été produites ne sont pas suffisamment probantes, c'est le chiffre rectifié par le contrôleur qui sert de base à l'impôt, sous réserve du droit, pour le contribuable, de recourir à la juridiction contentieuse après l'émission du rôle.

3° TAXATION D'OFFICE.

La taxation d'office est destinée à suppléer à l'absence totale de déclaration. Nous y consacrons, plus loin, un chapitre spécial. Aussi n'en parlons-nous ici que pour signaler la différence qui existe entre la taxation d'office faite en vue de l'assiette de l'impôt

cédulaire et celle faite en vue de l'établissement de l'impôt général sur le revenu.

Cette différence ressort nettement de la comparaison des deux textes ci-après :

a) *Loi du 31 juillet 1917*, article 36 : « Tout contribuable astreint à la déclaration prévue par l'article 33, qui ne souscrit pas cette déclaration dans les deux premiers mois de l'année, est invité par le contrôleur à la produire dans un nouveau délai de vingt jours, passé lequel le bénéfice imposable est déterminé d'office, sauf réclamation du contribuable après l'établissement du rôle. Mais dans ce cas l'impôt est majoré de moitié. »

b) *Loi du 15 juillet 1914*, article 19 : « Tout contribuable qui s'est abstenu de faire sa déclaration, ou de répondre à la demande d'éclaircissements du contrôleur est taxé d'office. »

Le Conseil d'Etat, dans les deux arrêts qui suivent, a marqué très nettement la différence que nous tenions à signaler :

a) *Impôt cédulaire*. — Par un arrêt en date du 12 mai 1922 (*Bull. Dup.* 1922, p. 441), il a décidé que « l'imposition est irrégulière, et décharge doit en être accordée lorsque le contribuable, n'ayant pas souscrit spontanément de déclaration, a été imposé d'office d'après sa déclaration relative à l'année précédente sans que la formalité de la mise en demeure exigée par l'article 36 de la loi du 31 juillet 1917 ait été accomplie. »

b) *Impôt général*. — Par un arrêt en date du 23 février 1923 (*Bull. Dup.* 1923, p. 209), le Conseil d'Etat a décidé que « lorsqu'un contribuable s'abstient de souscrire une déclaration, l'Administration n'est tenue, préalablement à la taxation d'office, ni de lui adresser une mise en demeure, ni de procéder à une vérification sur place de sa comptabilité. »

Pratiquement, le contrôleur qui se propose de taxer d'office, à la fois à l'impôt cédulaire et à l'impôt général, un contribuable exerçant une profession non commerciale, n'établit aucune imposition sans avoir procédé à la mise en demeure préalable instituée par l'article 36 précité. C'est seulement en procédant de cette manière qu'il lui est possible d'assurer la concordance entre les deux taxations qui, d'ailleurs, sont réunies sous le même article de rôle.

4° VOIE DE RECOURS OUVERTE AU CONTRIBUABLE CONTRE LA RECTIFICATION.

Ainsi que nous le savons déjà, le contribuable, dont la déclara-

tion est rectifiée par le contrôleur (nous abandonnons maintenant l'hypothèse d'une taxation d'office) a le droit d'introduire une réclamation contentieuse dans les formes et délais ordinaires.

Une question très importante se pose ici. Devant le Conseil de préfecture, tribunal compétent au premier degré, qui supporte le fardeau de la preuve, est-ce le contribuable, est-ce l'Administration ? En d'autres termes, est-ce à l'Administration à faire la preuve de l'exactitude du chiffre qu'elle a inscrit au rôle ou, au contraire, est-ce au contribuable à justifier que son chiffre déclaré était bien exact ?

Les textes, dans la forme tout au moins, ne concordent pas sur ce point ; il y a lieu de distinguer, suivant qu'il s'agit de l'impôt cédulaire ou de l'impôt général.

a) *Impôt cédulaire*. — L'article 35, *in fine*, de la loi du 31 juillet 1917, s'exprime ainsi :

« Le tribunal, saisi du litige, *apprécie les motifs invoqués par l'Administration et le contribuable* en tenant compte, s'il y a lieu, des obligations du secret professionnel et fixe la base d'imposition: »

Il résulte nettement de ce texte que le fardeau de la preuve est, contrairement au droit commun, à la charge des deux parties. Chacune d'elles doit faire valoir ses arguments et s'attacher à entraîner, en sa faveur, la conviction du juge. Leur rôle est essentiellement actif et aucune présomption d'exactitude ne s'attache plus particulièrement aux prétentions de l'une d'entre elles. Toutes les deux sont demanderesses.

Le tribunal apprécie alors les motifs invoqués de part et d'autre et fixe la base d'imposition. Il se substitue au contrôleur dans la fixation de la base de l'impôt. Juridiquement, sa fonction, dans ce cas particulier, s'apparente au recours hiérarchique plutôt qu'au recours juridictionnel.

La conséquence pratique importante qui en résulte est que le réclamant doit, s'il ne veut pas s'exposer à être débouté de sa demande, présenter des explications précises, qui fassent impression. Rien ne l'oblige à fournir des justifications. Cependant, il est bien certain que le tribunal apprécie comme il convient le fait, de la part du contribuable, de ne pas produire son livre de caisse ou tout autre document justificatif, à moins que la production de ces pièces entraîne la violation du secret professionnel sanctionnée par l'article 378 du Code pénal.

Cette dernière hypothèse à part, on constate qu'en définitive le contribuable, dont la déclaration est soupçonnée d'atténuation et

rectifiée d'office, est acculé, sinon en droit mais en fait, à l'obligation de présenter des justifications. Il a donc intérêt à le faire, soit spontanément en souscrivant sa déclaration, soit dans le délai de vingt jours qui lui est imparti pour présenter des « observations ».

b) *Impôt général sur le revenu.* — L'article 17 *in fine* de la loi du 15 juillet 1914, dit, au sujet de la rectification des déclarations :

« Si une réclamation est introduite, le tribunal saisi du litige apprécie les motifs invoqués par l'Administration et par le contribuable et fixe la base d'imposition, la charge de la preuve incombant à l'administration. »

Juridiquement, ce texte est fort différent de celui qui régit l'impôt cédulaire, puisqu'il met nettement la preuve à la charge de l'Administration.

Dans la pratique, l'identité est presque absolue. Que se passe-t-il, en effet ?

Le contribuable souscrit sa déclaration. Celle-ci est présumée exacte. Le contrôleur, ayant un motif de rehaussement, la rectifie. Le contribuable réclame devant le Conseil de préfecture. S'il veut avoir quelque chance de gain, il ne se borne pas à jouer passivement son rôle de demandeur. En présence des motifs exposés par le contrôleur, il doit bien, au moins, essayer de les réfuter et même présenter des arguments. C'est d'ailleurs ce que le législateur a compris puisque, dans l'article 17 précité, se trouve ce membre de phrase, déjà inséré dans l'article 35 de la loi de 1917 : « Le tribunal saisi du litige, apprécie les motifs invoqués par l'Administration et par le contribuable... »

En fait, chaque partie, pour entraîner la conviction du juge en sa faveur, doit réunir tous les éléments de preuve dont elle peut disposer, tout comme en matière d'impôt cédulaire, et le Conseil de préfecture, tribunal du premier degré, apprécie souverainement, sous réserve du droit d'appel devant le Conseil d'Etat.

5° SANCTIONS EN CAS D'INSUFFISANCE DE REVENU DÉCLARÉ.

La loi du 31 juillet 1920 (article 2 et 3), modifiant l'article 37 de la loi du 31 juillet 1917 et l'article 18 de la loi du 15 juillet 1914, a établi, en ces termes, en cas d'insuffisance de revenu déclaré, la même sanction pour l'impôt cédulaire et pour l'impôt général :

« Le contribuable qui n'a déclaré qu'un revenu insuffisant est

tenu, s'il n'établit sa bonne foi, de verser, en sus des droits afférents au montant réel de son revenu imposable, une somme égale au *quadruple* de la partie de ces droits correspondants au revenu non déclaré. Toutefois, le droit en sus n'est applicable que si l'insuffisance constatée est supérieure au dixième du revenu imposable. »

Hâtons-nous d'ajouter que, par application de l'article 110 de la loi du 25 juin 1920, il est ajouté deux décimes et demi au montant de cette pénalité, qui s'élève donc, en fait, au quintuple.

Nous reviendrons, dans un prochain chapitre, sur les conditions d'application de cette majoration, en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu. Les textes étant identiques, les explications que nous donnerons seront valables pour l'impôt cédulaire.

Nous tenons seulement à faire ici une remarque.

En matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, toute inexactitude dans le bénéfice déclaré est sanctionné par une majoration des droits de 100 % (portée à 125 % par l'adjonction des décimes prévus par l'article 110 de la loi du 25 juin 1920) sur la portion du bénéfice dissimulé. Pourquoi le législateur s'est-il montré plus sévère en matière d'impôt sur les bénéfices non commerciaux et a-t-il porté, en fait, à 500 % le droit en sus ?

La raison est que le législateur, reconnaissant l'inefficacité des moyens de contrôle donnés par lui aux agents des Finances pour la vérification des bénéfices des professions non commerciales, a voulu instituer ainsi un palliatif, procédant par persuasion. La fraude est difficile à découvrir ; mais une fois connue elle est réprimée avec rigueur. La crainte de cette répression rigoureuse agit préventivement sur l'esprit du contribuable et lui suggère de souscrire une déclaration sincère. Tel est, semble-t-il, le mobile qui a poussé le législateur à établir cette pénalité du quintuple pour l'impôt cédulaire, pénalité qui se cumule avec celle du quintuple pour l'impôt général. D'apparence répressive, ces majorations sont préventives dans leur esprit et prétendent suppléer à une insuffisance des moyens de contrôle.

§ III. — Critiques et réformes

I. — CRITIQUE DU SYSTÈME ACTUEL.

Il est avéré que le système actuel de taxation des bénéfices des

professions non commerciales est le plus insuffisant de tous les systèmes de taxation des revenus cédulaires. Cette insuffisance, pour ne pas dire plus, ressort nettement des explications que nous avons données dans le paragraphe précédent. Pour mettre de l'ordre dans les idées, nous allons brièvement exposer les principales critiques susceptibles d'être retenues. Pour cela, nous parlerons de l'illogisme du système, de sa véritable nature juridique et de ses inconvénients pour les non-commerçants, pour le Trésor public, et pour la généralité des contribuables.

A) *Illogismes du Système.* — Tout contribuable exerçant une profession non commerciale est tenu de déclarer son bénéfice net.

Or, la connaissance de ce bénéfice net implique, de la part de l'intéressé, la tenue d'une comptabilité, si simple soit-elle.

Mais aucun texte légal ou réglementaire n'oblige le non commerçant à tenir une comptabilité, c'est-à-dire à connaître son bénéfice net qu'il doit pourtant déclarer ! Premier illogisme.

D'autre part, si le contribuable tient bénévolement une comptabilité, rien ne l'oblige à déclarer un chiffre de bénéfice conforme à celui que font ressortir ses écritures puisque la loi lui donne le droit de tenir celles-ci cachées et de refuser, au contrôleur, toute justification que cet agent n'est d'ailleurs pas autorisé à demander. Deuxième illogisme.

B) *Véritable nature juridique du Système.* — Apparemment, c'est le système de la *déclaration contrôlée* qui semble régir l'assiette de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Au fond, la loi n'organise pas de contrôle. Elle supplée à cette lacune en laissant au contrôleur une grande liberté d'appréciation dans la fixation du bénéfice imposable.

En définitive, c'est le système de la taxation administrative qui joue ici.

C) *Inconvénients du Système pour les non-commerçants.* — Cette taxation administrative est pleine d'inconvénients pour les contribuables exerçant une profession non commerciale. Basée sur des signes extérieurs, indices souvent trompeurs et défavorables aux petits revenus, elle porte déjà en elle une infirmité congénitale certaine ; mais, au moins, elle repose sur des faits réels et tangibles, et c'est pour cette raison que nous pouvons l'appeler la *taxation objective*.

Il en est autrement lorsque la taxation ne se base que sur des convictions reposant elles-mêmes sur des éléments impondérables : c'est, si l'on veut, la *taxation subjective*.

Certes le contrôleur, par la voie légale de la rectification des déclarations, ne retient pour l'imposition définitive que des redressements basés sur une taxation objective, la seule qui, le cas échéant, puisse être invoquée valablement devant la juridiction contentieuse.

Mais, dans les cas où les signes extérieurs et tous autres éléments positifs de contrôle sont insuffisants et où, cependant, la déclaration paraît suspecte, le contrôleur use du spectre de la taxation subjective comme moyen de pression destiné à provoquer, de la part du contribuable, des explications et, finalement, un rehaussement du chiffre primitivement déclaré. Vis-à-vis d'un fraudeur véritable, on ne saurait contester au contrôleur ce moyen, un peu énergique peut-être, de rechercher la vérité.

Mais le contrôleur peut se tromper et égarer ses soupçons sur une déclaration véritablement sincère. Le contribuable honnête qui l'a souscrite est alors fâcheusement inquiété et, bien souvent, ne pouvant se prévaloir d'aucun élément probant, il est obligé, bien qu'ayant accompli tout son devoir, d'aller jusque devant la juridiction contentieuse pour obtenir aléatoirement la reconnaissance de sa sincérité.

Si l'Administration des Contributions directes se départait de sa manière habituelle et appliquait la loi avec un esprit borné de fiscalité excessive, on conçoit les vexations qui pourraient en résulter pour les contribuables.

D) *Inconvénients pour le Trésor.* — Le système actuel est plein d'inconvénients pour le Trésor en ce qu'il laisse, à la fraude, trop d'occasions de s'exercer.

Nous savons, en effet, que le contrôle du chiffre de bénéfice déclaré n'est pas organisé par la loi et que, le plus souvent, les contribuables, débiteurs du Trésor, fixent eux-mêmes, unilatéralement, le montant de leur dette par une déclaration laissée à leur libre appréciation.

En dehors des personnes exerçant des professions non commerciales assujetties encore à la patente et qui sont toujours surveillées étroitement par le contrôleur, il faut bien reconnaître qu'il y en a relativement peu qui produisent annuellement la déclaration de leurs bénéfices. Au fur et à mesure que les cadres de l'Administration se complètent, le contrôle se resserre et les non décla-

rants sont peu à peu découverts. Mais rien ne sera fait tant que ceux-ci pourront dire, sans être tenus de justifier leurs prétentions : « Je n'ai pas fait de déclaration parce que mon bénéfice — ou mon revenu — n'atteint pas le minimum imposable. » Dans l'état actuel de notre législation, le contrôleur est, le plus souvent, désarmé devant une telle réponse.

E) *Inconvénients pour la généralité des contribuables.* — Le système actuel de taxation des bénéfices non commerciaux, qui rend possible, disons même qui provoque, des évasions considérables, rompt, par cela même, l'équitable répartition des charges fiscales et fait supporter aux autres catégories de contribuables, dont les revenus sont exactement connus, la part d'impôt régulièrement due par l'ensemble des non-commerçants.

II. — RÉFORMES PROPOSÉES.

Un système de taxation des bénéfices, reposant sur des principes aussi irrationnels que ceux précédemment indiqués, est inévitablement imparfait. L'expérience démontre, en effet, que son application entraîne bien les conséquences pratiques regrettables que nous avons signalées et qui aboutissent à un rendement manifestement très atténué de cette cédule et, par suite, de l'impôt général.

Nous estimons que ces imperfections et cette improductivité pourraient être supprimées par des mesures législatives appropriées qu'il serait urgent de prendre.

L'intervention du législateur dans ce domaine est d'autant plus souhaitable qu'elle ne rencontrerait aucun obstacle tenant à la nature même des choses. Les bénéfices non commerciaux ne sont pas des éléments impondérables. Il est possible de les déterminer mathématiquement d'une façon même beaucoup plus précise que les bénéfices industriels et commerciaux, car ils dépendent d'un nombre de facteurs plus réduits et plus exactement appréciables.

Ceci posé, quelles sont les mesures législatives qu'il conviendrait de prendre ?

A notre avis, elles peuvent être condensées en trois articles de loi, les deux premiers étant essentiels. Voici les prescriptions que devraient contenir chacun de ces articles :

1° *Tenue obligatoire d'un livre de recettes et de dépenses professionnelles.* — Toute personne exerçant une profession non com-

merciale devrait être tenue d'avoir un registre de recettes et de dépenses sur lequel elle inscrirait :

a) Dans la colonne des recettes, le montant détaillé de tous les honoraires ou profits encaissés par elle à l'occasion de l'exercice de sa profession, la date de l'opération ainsi que le nom et l'adresse du client ;

b) Dans la colonne des dépenses, le montant détaillé des dépenses entraînées directement par l'exercice de la profession, ainsi que la date de leur paiement.

Ce registre, dont la balance en fin d'année ferait ressortir le bénéfice net professionnel, tel qu'il est défini par l'article 30 de la loi du 31 juillet 1917, devrait être présenté à toute réquisition du contrôleur des Contributions directes. Le refus de communiquer serait constaté par un procès-verbal et soumis aux sanctions établies par l'article 5 de la loi du 12 août 1906. L'impôt, cédulaire et général, serait, dans ce cas, établi d'office, et l'intéressé ne pourrait obtenir de réduction, par la voie contentieuse, qu'en apportant toutes les justifications de nature à faire la preuve du chiffre exact de son bénéfice (1).

2° *Déclaration annuelle obligatoire du bénéfice net.* — Toute personne assujettie à la tenue du registre de recettes et de dépenses devrait obligatoirement souscrire, dans les deux premiers mois de chaque année, la déclaration, sur la formule (modèle n° 1) utilisée pour l'impôt général sur le revenu, de son bénéfice net de l'année précédente, quel qu'ait été le montant de ce bénéfice, même s'il ne devait donner lieu à aucune imposition. La sanction serait à déterminer, et pourrait consister, par exemple, par analogie à celle instituée en matière d'impôt sur les salaires (art. 7 de la loi du 31 décembre 1920, modifiant l'article 29 de la loi du 31 juillet 1917) en une amende fixe de cent francs encourue pour chaque omission.

3° *Déclaration des Employeurs.* — Nous proposons enfin, mais en troisième ligne seulement, l'adoption du texte suivant que la Chambre des députés avait elle-même adoptée dans sa séance du 19 janvier 1923 (*J. O.* du 20, p. 206), mais dont le sort ne fut pas heureux par la suite :

(1) Une proposition un peu moins complète et précise que celle que nous préconisons, avait été adoptée par la Commission des Finances de la Chambre des Députés, lors de la discussion du budget de 1923. Elle n'eut aucune suite.

« Tous employeurs astreints aux déclarations prévues par l'article 26 de la loi du 31 juillet 1917 (déclarations des salaires versés aux ouvriers et employés) devront comprendre dans lesdites déclarations : les personnes auxquelles ils auront payé, au titre de leur profession, des honoraires, vacations, commissions, courtages ou rémunérations autrement dénommées, susceptibles d'entrer en compte pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et dont le montant brut, au cours de l'année, aura atteint, pour une même personne, la somme de 500 francs (1), quelles que soient, d'ailleurs, les localités où sont domiciliés le déclarant et le contribuable. »

« Les peines prévues en cas d'infraction aux prescriptions dudit article (cent francs par omission) seront applicables à toute infraction aux dispositions du présent article. »

Telles sont les mesures législatives qui nous paraissent nécessaires et suffisantes pour donner à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et par cela même, à l'impôt général sur le revenu, une base solide.

On a proposé encore d'abandonner, pour cette cédule, le système de taxation du bénéfice réel pour un système de détermination forfaitaire de ce bénéfice au moyen de signes extérieurs. Nous sommes formellement hostiles à un tel procédé si contraire à l'esprit de notre nouveau système fiscal et qui engendrerait des inégalités choquantes. Les signes extérieurs peuvent être utilisés comme moyen de contrôle ; mais ils ne sauraient constituer la base même de l'impôt. Ce serait une régression vers l'ancienne patente d'Etat supprimée. Pour ces motifs, et pour ceux que nous développons dans le chapitre qui suit, nous estimons qu'il n'y a pas lieu de s'arrêter à cette méthode de présomptions légales.

AVANTAGES DE MESURES LÉGISLATIVES PROPOSÉES.

Ces mesures législatives ont évidemment l'avantage, puisque tel est leur but, de supprimer les illogismes et les inconvénients multiples du système actuel. Il convient cependant de préciser certains de leurs résultats heureux.

1° Le *contribuable* aurait en mains un titre à produire à l'appui de sa déclaration et à opposer, le cas échéant, aux préten-

(1) Le texte adopté par la Chambre portait 1.000 francs. Ce chiffre nous paraît excessif.

tions du contrôleur. Ce titre — en l'espèce le livre de recettes et de dépenses — ne ferait pas preuve absolue en faveur du contribuable ; mais il constituerait une présomption tangible que le contrôleur ne pourrait combattre que par des arguments d'un degré supérieur de force probante. En d'autres termes, les énonciations de ce livre seraient présumées exactes jusqu'à preuve contraire.

On conçoit le gros avantage que les intéressés retireraient de cette mesure. Les errements actuels, les discussions interminables entre contribuables et contrôleurs, ces suspicions quelquefois mal fondées, cette recherche du bénéfice par tâtonnements, l'éventualité d'une surtaxe sans possibilité de la démontrer, tout cela disparaîtrait. L'impôt serait assis par un procédé méthodique, scientifique et clair pour le grand avantage de tous.

2° Le contrôleur établirait l'imposition sur des bases désormais susceptibles d'un contrôle sérieux. Le livre des recettes et des dépenses serait vérifié suivant les procédés employés pour le contrôle du chiffre d'affaires et des frais généraux des commerçants. La méthode des recoupements rendrait ici de grands services et c'est pour la rendre efficace que nous proposons l'inscription, en face de chaque recette, du nom et de l'adresse des clients, et la déclaration dite des employeurs (bien que cette appellation soit ici impropre).

D'autre part, la déclaration obligatoire produite par tous les non commerçants, mettrait le contrôleur en mesure de vérifier les assertions d'un grand nombre de personnes qui, *a priori*, se prétendent non imposables, mais dont le bénéfice, une fois vérifié et rectifié, se révèle important. La pratique démontre que rien ne facilite autant d'évasions que cette faculté, laissée aux personnes qui ne se croient pas imposables, de ne pas souscrire de déclaration. Pour ces personnes-là, on a raison de dire que l'impôt est volontaire. En l'espèce, il serait d'autant plus nécessaire d'exiger une déclaration de tous les non commerçants sans exception que, dans cette catégorie, se trouvent des personnes exerçant certaines « professions ou occupations lucratives » difficiles à recenser parce qu'elles ne se révèlent pas ostensiblement. Le contrôleur peut les ignorer. Il est nécessaire, alors, d'exiger que ces personnes se fassent connaître spontanément, sous peine de sanctions énergiques.

3° Enfin, nous ne mentionnons que pour mémoire, tellement ils sont évidents, l'avantage que retirerait le Trésor de telles mesures et le progrès qui serait accompli dans la réalisation de l'équité fiscale.

RÉFUTATION DE QUELQUES OBJECTIONS.

Les réformes que nous proposons, et qui constituent un perfectionnement certain du système actuel, seront attaquées inévitablement par toutes les personnes ayant intérêt au maintien du *statu quo*. Il en est ainsi de toutes les réformes, même des plus utiles. Aussi, il n'y aura pas lieu de s'émouvoir outre mesure de ces attaques intéressées.

Nous tenons, cependant, à réfuter les deux objections susceptibles de faire impression sur les esprits impartiaux : la première est relative à la gêne que procurerait aux contribuables les obligations nouvelles exigées d'eux, la deuxième est relative au secret professionnel.

1° *Gêne pour le contribuable.* — L'obligation, pour tous les non-commerçants, de tenir un livre de recettes et de dépenses professionnelles constituerait, dit-on, une gêne considérable pour toutes ces personnes.

N'exagérons rien. La grande majorité des non-commerçants tient actuellement, et sans que la loi l'ordonne, le livre dont nous parlons. Certaines personnes même tiennent une comptabilité plus complète, imitée de la comptabilité commerciale. D'autres, sans avoir un registre destiné à cet effet, marquent leurs recettes de la façon qui leur convient le mieux.

En rendant obligatoire la tenue du livre de recettes et de dépenses, la loi ne ferait donc que sanctionner, pour la généralité des intéressés, un état de fait préexistant. Quant aux autres personnes, la petite gêne qu'elle leur occasionnerait ne serait pas, croyons-nous, un mauvais service à leur rendre. Pour tous les assujettis, cette gêne, comme celle qui résulterait du droit de communication du contrôleur, serait d'ailleurs compensée par les avantages signalés plus haut qui se résument en une sécurité juridique plus grande.

D'ailleurs, l'obligation d'enregistrer leurs recettes journalières et de communiquer ce registre aux agents de l'Administration a été instituée, pour tous les commerçants sans exception, par les articles 66 à 69 de la loi du 25 juin 1920. Il n'y a pas de raison spéciale pour que les non commerçants échappent à la même obligation, qui, d'ailleurs, pèse encore indirectement sur les salariés dont le chiffre de recettes est obligatoirement déclaré à l'Administration par les employeurs. Continuer à affranchir les personnes

exerçant une profession non commerciale de l'obligation dont nous parlons serait constituer, en leur faveur, un véritable privilège fiscal. Même s'il en résultait une petite gêne, il serait nécessaire de passer outre, l'intérêt général devant prédominer certains intérêts particuliers.

2° *Secret professionnel.* — La seconde objection, qui serait plus grave si elle était fondée, consiste à dire que le secret professionnel, auquel certaines catégories de personnes sont astreintes, s'oppose à ce que le nom et l'adresse des clients figurent sur le livre de recettes dont la communication au contrôleur serait ordonnée.

Nous ne partageons pas cette opinion. Ces indications, *sans lesquelles aucun contrôle efficace ne pourrait être exercé*, ne sont pas de celles qui nous paraissent constituer le « secret » au sens légal du mot.

En effet, l'article 378 du code pénal dit que : « Toutes personnes dépositaires, par état ou profession, des *secrets qu'on leur confie*, qui... auront révélé ces secrets, seront punies d'un emprisonnement d'un mois à six mois et d'une amende de cent à deux cents francs. »

Il résulte nettement de cet article que le secret, dont la divulgation est délictueuse, porte sur les faits qui ont été *confiés* aux personnes en question par leurs clients. Le secret réside donc dans ce qui se dit ou ce qui se fait dans le cabinet du médecin ou de l'avocat, par exemple. Il serait en péril si le contrôleur était renseigné sur le genre de service qu'un client est venu demander, sur la maladie qu'il fait traiter, sur le procès qu'il intente ou qu'il défend, sur l'objet de la consultation prise. Le secret réside là.

Quant au nom et à l'adresse des clients de l'avocat ou du médecin, nous estimons que leur divulgation, faite sans intention de nuire, ne tombe pas strictement sous le coup de l'article 378 du code pénal. Ce sont, si l'on veut, des renseignements demi-confidentiels qui s'imposent moralement, mais non légalement, à la discrétion de l'avocat ou du médecin, mais qui, d'autre part, peuvent être recueillis par n'importe qui puisque quiconque peut épier les allées et venues des clients des contribuables en question. En fait, ces renseignements ne résistent pas à la curiosité des domestiques, portiers, concierges et secrétaires.

Admettons, cependant, pour renforcer notre thèse, que ces renseignements (nom et adresse du client) soient confidentiels.

Peut-on alors valablement soutenir que le secret professionnel

serait violé si le contrôleur des Contributions directes, *tenu lui-même au secret professionnel* (loi du 15 juillet 1914, art. 23) prenait connaissance de ces renseignements ? Nous ne le pensons pas. Les médecins, avocats et autres personnes soumises à l'observation du secret professionnel n'engageraient d'ailleurs aucune-ment leur responsabilité, attendu qu'ils ne feraient que se conformer à une prescription légale. Mais l'institution même du secret professionnel, qui est d'ordre public, ne serait pas atteinte.

Les objections, basées sur ce motif, ne nous paraissent ainsi pas plus fondées que les autres.

Les réformes que nous préconisons, fertiles en avantages de tous ordres, s'imposent donc inévitablement au législateur.

SECTION XII

Charges grevant l'ensemble des revenus

Le revenu global imposable étant un revenu *net*, le déclarant est autorisé à déduire, du montant total des revenus nets des diverses catégories déclarés au § IV de la formule modèle n° 1, les charges affectant l'ensemble de son revenu (et non de son capital) et qui n'auraient pas déjà été déduites dans le calcul des revenus nets spéciaux.

Ce n'est évidemment qu'à cette condition que la récapitulation (§ VIII de la formule) fait ressortir le revenu net total imposable.

Nous avons déjà dit qu'un contribuable dont l'intention est de frauder peut, soit atténuer la déclaration des revenus nets, soit exagérer les charges à déduire, soit enfin combiner ces deux procédés.

La vérification minutieuse des charges déduites est donc aussi importante, quant au résultat, que celle du montant des revenus déclarés. Comme, d'autre part, les charges qui grèvent l'ensemble du revenu sont en quelque sorte exceptionnelles et dérogoires du droit commun, la loi n'admet leur déduction que si leur réalité est bien démontrée (voir I, art. 172).

Nous allons donner quelques indications sommaires sur la vérification des dépenses déduites en conformité de l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914. Ces dépenses sont réparties, à la troisième page de la formule de déclaration, dans trois paragraphes bien distincts qui sont :

1° Intérêts des dettes contractées ou arrérages de rentes payées à titre obligatoire ;

2° Contributions directes et taxes assimilées ;

3° Pertes résultant d'un déficit d'exploitation.

Nous allons parcourir sommairement chacun de ces paragraphes.

§ 1. Intérêts des dettes ; arrérages de rentes

Le contrôleur doit vérifier si les déductions demandées à ce titre sont bien régulières en droit et en fait.

Bien que ces deux vérifications soient pratiquement concomitantes, nous les séparerons pour la clarté de notre exposé.

1° VÉRIFICATION DE LA RÉGULARITÉ EN DROIT.

a) Le contrôleur s'attache à rechercher si les déductions sollicitées affectent bien le *revenu* et non le *capital*.

L'expérience prouve que nombre de contribuables, de bonne ou de mauvaise foi, déduisent notamment, du total de leurs revenus, le remboursement d'une dette (capital) alors que les intérêts payés de cette dette sont seuls déductibles. Lorsque la somme mentionnée à la colonne 4 du paragraphe V de la formule est un peu importante, le contrôleur ne manque pas de demander tous éclaircissements nécessaires pour s'assurer qu'il s'agit bien là d'intérêts seulement.

De même s'il est question d'un emprunt remboursable par annuités, le contrôleur doit maintenir en déduction, le cas échéant, non le montant total de l'annuité, mais seulement la part qui représente les intérêts de la dette.

b) Le contrôleur recherche encore si les charges que le déclarant porte ici en déduction n'ont déjà pas été déduites dans le calcul des revenus nets des différentes catégories déclarés au para-

graphie IV. Il essaie, pour se guider dans cette recherche, de connaître l'origine de la dette et le mobile qui a poussé l'intéressé à la contracter. Si ce mobile se rattache à l'exercice d'une profession ou à l'administration du patrimoine, il est probable que la dette a été déduite au paragraphe IV. Si, au contraire, ce mobile est uniquement d'ordre personnel, la déduction de la dette n'a pas trouvé sa place dans le calcul des revenus nets cédulaires.

Si le déclarant est commerçant, la dette est présumée se rapporter à son commerce en vertu de l'article 638 du Code de commerce qui dispose que : « les billets souscrits par un commerçant seront sensés faits pour son commerce... » Le déclarant peut combattre cette présomption légale par la preuve du contraire. Il est mis, le cas échéant, en demeure de le faire (envoi de la lettre modèle n° 10 C, dont nous parlerons plus loin) ; mais la déduction est, provisoirement, supprimée.

Notons que la déduction d'une dette commerciale au paragraphe V de la formule n'est pas régulière quel que soit le mode de détermination du bénéfice déclaré, que ce soit le bénéfice réel ou le bénéfice évalué au moyen du chiffre d'affaires. Dans ce dernier cas, la circonstance que le commerçant a emprunté à des tiers des capitaux nécessaires à la marche de son affaire doit être envisagée dans le choix du coefficient, puisqu'elle influe sur le bénéfice.

Par une disposition formelle de l'Instruction de 1918 (art. 172) les intérêts des emprunts hypothécaires sont acceptés en déduction au paragraphe que nous étudions et non dans la détermination du revenu net foncier déclaré au paragraphe IV.

En réalité et pourvu qu'il n'y ait pas une double déduction, ce sont là des questions de procédure qui ont bien leur répercussion dans l'assiette régulière des impôts cédulaires, mais qui n'ont pas une importance considérable dans celle de l'impôt général.

c) Le contrôleur, enfin, vérifie si les sommes dont le déclarant demande la déduction ont bien été réellement versées au cours de l'année précédente.

2° VÉRIFICATION DE LA RÉGULARITÉ EN FAIT.

La question de droit étant réglée le contrôleur s'attache à vérifier la *réalité des faits* avancés par le déclarant. Cette vérification

est relativement facile, la loi ayant donné au contrôleur suffisamment de pouvoirs en la matière en renversant la charge de la preuve. D'après l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914, le contribuable est tenu de fournir les *justifications* utiles au sujet des déductions qu'il demande aux paragraphes V, VI et VII de la formule de déclaration. Il résulte de cette disposition que les charges qui grèvent l'ensemble du revenu sont présumées ne pas exister ; c'est au contribuable qui les invoque à en prouver la réalité.

De plus, le décret du 17 janvier 1917 (art. 3) prescrit au déclarant de fournir spontanément, dans sa déclaration, le commencement de la preuve qui lui incombe par l'indication :

1° Du nom et du domicile du créancier ;

2° De la nature et de la date du titre constatant la créance et, s'il y a lieu, du nom et de la résidence de l'officier public qui a dressé l'acte, ou de la juridiction dont émane le jugement ;

3° Du chiffre des intérêts ou arrérages annuels.

Ces indications sont nécessaires puisqu'elles sont ordonnées par le décret réglementaire précité qui a force de loi. Le contribuable qui ne les fournirait pas spontanément devrait être invité à compléter, sur ce point, sa déclaration sous la sanction que nous indiquerons dans un instant.

Mais elles ne sont pas suffisantes. Le contrôleur doit aller au fond des choses en se faisant représenter les titres eux-mêmes qui constituent toute la preuve désirable. Si cette représentation est impossible, des recherches faites soit dans les bureaux de l'Enregistrement, soit dans les greffes des tribunaux ou des Cours, lui permettent d'apprécier la véracité des faits invoqués.

RÈGLES SPÉCIALES CONCERNANT LES INTÉRÊTS DES DETTES ET EMPRUNTS.

a) *Justifications.* — Lorsque les dettes contractées par le déclarant ne résultent pas d'un titre, mais d'un simple engagement verbal, leurs intérêts ne peuvent être déduits qu'à la condition, dit l'Instruction de 1918 (art. 172) « que leur réalité soit démontrée d'une façon certaine. »

N'oublions pas en effet que c'est au déclarant à prouver l'existence de sa dette. Dans le cas en question, c'est-à-dire lorsqu'il n'existe aucun titre, le contrôleur doit toujours mettre en demeure le contribuable de produire ses preuves. Il serait plein

d'inconvénients de s'en tenir, sur ce point, à une simple allégation et le précédent créé serait fâcheux pour le rendement et pour la réputation de l'impôt général sur le revenu.

Tous les moyens de preuve admis en matière civile sont valables ici. Le plus généralement c'est en exhibant ses reçus que le débiteur prouve avoir versé les intérêts qu'il mentionne, peu importe, d'ailleurs, que cette quittance d'intérêts délivrée par le créancier soit ou non revêtue des timbres mobiles créés pour l'acquittement de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers par l'art. 38 de la loi du 31 juillet 1917. Le droit à la déduction des intérêts, en ce qui concerne l'impôt général, est indépendant de cette circonstance.

De même le contrôleur ne peut écarter systématiquement, comme moyen de vérification, un acte sous seing privé non enregistré. L'enregistrement donne à l'acte une date certaine, mais n'ajoute rien à l'existence même de l'obligation. Or, c'est sur ce dernier point exclusivement que le contrôleur désire être fixé.

Cependant, le non enregistrement d'un acte est un fait susceptible d'éveiller des soupçons dans l'esprit du contrôleur. Ce dernier, par des recherches plus minutieuses et par une analyse psychologique plus approfondie, cherche dans ce cas à étayer sa conviction sur des bases solides et apprécie s'il convient d'admettre ou de rejeter la déduction sollicitée, le contribuable ayant toujours la ressource de recourir à la juridiction contentieuse pour faire agréer ses prétentions.

b) *Rapprochement avec la déclaration du créancier.* — Les intérêts d'une dette, qui sont une charge affectant l'ensemble du revenu du débiteur, constituent, au contraire, un élément du revenu global du créancier. Nous devons donc retrouver, dans la déclaration de celui-ci, les intérêts portés en déduction dans la déclaration de celui-là. Ces intérêts forment, pour le bénéficiaire, un revenu des capitaux mobiliers à déclarer dans la 3^e catégorie du § IV de la formule.

Il est donc indispensable de procéder à un rapprochement des déclarations faites par les deux parties. Il suffit, pour cela, de relever, sur un bulletin de renseignements libellé au nom du créancier, le montant des intérêts que le débiteur prétend avoir versé en vertu de tel acte ou de tel jugement. Par une annotation spéciale faite au crayon sur la déclaration, le contrôleur mentionne que ce relevé a été effectué. Le bulletin ainsi créé est dirigé vers le dossier individuel du créancier et sert au contrôleur com-

pétent pour vérifier la déclaration de ce contribuable. Dans le cas où le créancier prétendrait ignorer l'existence de cette créance ou déclarerait n'avoir perçu aucun intérêt, le contrôleur rédigerait un compte rendu des explications qu'il aurait le soin de recueillir, compte rendu qu'il expédierait au contrôleur du domicile du débiteur. Ce dernier mettrait en cause le déclarant et, s'il n'arrivait pas à mettre l'affaire au clair, la déduction serait purement et simplement annulée, sauf le droit de recours de l'intéressé devant la juridiction contentieuse.

La circulaire du 20 août 1921 (n° 1363) prescrit d'ailleurs que les bulletins de renseignements ne doivent être créés que lorsque les intérêts atteignent un « chiffre appréciable ». En s'en tenant à cette indication très vague, la circulaire a voulu laisser au contrôleur le soin de juger, suivant les circonstances de fait, s'il y avait lieu ou non d'effectuer le rapprochement dont nous parlons. On ne saurait donc, à ce sujet, fixer des chiffres précis. Pour notre part, nous estimons qu'à moins de circonstances particulières, il y a lieu de relever et de communiquer les renseignements lorsque les intérêts déduits dépassent la somme de 1.000 francs. Mais, répétons-le, ce chiffre est susceptible d'être abaissé ou même rehaussé suivant les cas d'espèce. Il n'est donné qu'à titre d'indication générale.

RÈGLES SPÉCIALES CONCERNANT LES ARRÉRAGES DE RENTES.

Les explications qui précèdent sont, pour la plupart, applicables aussi à la vérification de la réalité des rentes que le contribuable prétend servir à des tiers. Il y a lieu, toutefois, de noter à ce sujet quelques particularités.

a) *Caractère obligatoire des rentes.* — En principe, et sous réserve de ce que nous dirons au sujet des pensions alimentaires, le déclarant ne peut déduire que les rentes qu'il sert « à titre obligatoire » (Loi du 15 juillet 1914, art. 10. Inst. de 1918, art. 173), c'est-à-dire les rentes servies en vertu de titres ou d'un ensemble de faits susceptibles de faire preuve. Il faut, en somme, que le bénéficiaire de la rente puisse, le cas échéant, contraindre le débiteur au versement de la rente par les moyens de droit.

Cette vérification est aisée puisque le caractère obligatoire est conditionné par l'existence de documents probants que le contrôleur n'a qu'à se faire représenter.

Dans le cas où le caractère obligatoire de la rente ne serait pas établi, celle-ci serait considérée comme une libéralité faite, en toute indépendance, par le déclarant et comme un emploi de son revenu. Elle ne serait pas admise en déduction (Voir I, art. 173).

b) *Pensions alimentaires*. — Plus délicate est la vérification de la réalité d'une pension alimentaire que le déclarant prétend verser bénévolement à une tierce personne.

Le caractère bénévole de ce versement n'est d'ailleurs pas absolu puisqu'il est, dans certaines circonstances, et pour certaines personnes, une obligation légale formulée par notre code civil. C'est précisément à cette circonstance que les pensions de cette nature doivent de pouvoir être déduites. C'est aussi dans cette circonstance que le contrôleur recherche le bien fondé de la déduction.

Il apprécie donc si le déclarant est bien tenu légalement à l'obligation de servir une pension alimentaire à la personne désignée. Pour cela, il s'inspire des dispositions des articles 203 à 211 du Code civil auxquelles on voudra bien se reporter.

Le point de droit étant élucidé, le contrôleur demande des justifications sur la réalité du versement de la pension. Hors le cas où ce versement résulte d'une décision judiciaire, le déclarant est bien souvent embarrassé pour prouver son allégation car il n'est pas dans l'usage de dresser un écrit en la matière. Le contrôleur doit tenir compte de cette coutume et nous estimons qu'il ne peut pas écarter systématiquement la déduction demandée sans essayer de fonder sa conviction sur de simples présomptions, à défaut de preuves véritables, quitte à mettre en cause, s'il le faut, le soi-disant bénéficiaire de la pension dont les moyens de vivre sont à examiner. Au cas où la réalité du versement de la pension reste douteuse, le contrôleur est dans son droit, voire même dans son devoir, de supprimer la déduction invoquée et de laisser, le cas échéant, à la juridiction contentieuse le soin d'apprécier souverainement.

c) *Crédirentier*. — La personne du crédirentier n'est pas indifférente à considérer en ce sens que, bien souvent, le déclarant la mentionne comme étant à sa charge sur la formule déclaration modèle n° 1 bis.

C'est une irrégularité qu'il est nécessaire de relever. Le déclarant doit être mis en demeure d'opter entre les deux procédés suivants : ou comprendre le crédirentier parmi les personnes à sa

charge ; dans ce cas il ne peut déduire la rente qu'il lui verse puisqu'il doit mentionner, dans sa déclaration, non seulement ses revenus personnels, mais aussi ceux des personnes qu'il déclare être à sa charge ; ou porter en déduction la rente qu'il verse réellement, mais alors ne plus comprendre le crédirentier parmi les personnes à sa charge.

d) *Rapprochement avec la déclaration du crédirentier.* — Le mécanisme technique de ce rapprochement est semblable à celui déjà indiqué au sujet de la déduction des intérêts des dettes. Signalons simplement que l'opération présente ici une importance plus grande par le fait que la rente reçue par le crédirentier est passible, si son quantum est suffisant, de l'impôt cédulaire sur les traitements, salaires et pensions. Depuis la loi du 30 mars 1923 (art. 6) la base unique de cet impôt est même constituée par la totalisation de la pension et du salaire que l'intéressé peut gagner d'autre part. Même si la pension est modique, le contrôleur doit donc la signaler à son collègue compétent de façon à permettre à celui-ci d'établir, sur des bases exactes, l'impôt cédulaire et aussi l'impôt général sur le revenu.

SANCTIONS A APPLIQUER EN CAS D'ÉNONCIATIONS MENSONGÈRES.

La vérification du contrôleur a pour résultat, soit de constater le bien fondé des déductions demandées par le déclarant au § V de la formule, soit d'entraîner la radiation totale ou partielle de ces déductions.

Dans ce cas, le contrôleur rectifie la déclaration suivant la procédure ordinaire en la matière que nous exposons dans un chapitre spécial.

Si le déclarant n'établit pas sa bonne foi, le redressement est d'ailleurs accompagné de la sanction pour insuffisance de revenu déclaré, prévue par l'article 18 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 2 de la loi du 31 juillet 1920 (pénalité du quintuple droit en sus).

De plus, au cas où le déclarant a tenté, par des énonciations mensongères et par la production de documents falsifiés, de se soustraire frauduleusement à ses obligations fiscales, la sanction pénale, établie par l'article 112 de la loi du 25 juin 1920, est appelée à jouer.

§ 2. — Contributions directes et taxes assimilées

La loi du 15 juillet 1914, dans son article 10, donne au contribuable le droit de déduire, pour le calcul du montant total de son revenu net annuel, « tous les impôts directs et taxes assimilées acquittés par lui. »

Dès lors, le rôle du contrôleur est de constater :

1° Que les impôts déduits au § VI de la formule entrent bien dans la catégorie des impôts déductibles ;

2° Que ces impôts n'ont pas été déjà déduits dans le calcul des revenus nets déclarés au § IV ;

3° Qu'ils ont bien été acquittés par le déclarant au cours de l'année précédant celle de l'imposition et qu'ils n'ont pas été déduits dans les déclarations antérieures ;

4° Que les diverses indications que le déclarant est tenu de consigner au § VI (nature de la contribution, lieu de l'imposition, article du rôle et montant de la cotisation) sont bien exactes et suffisantes. Ces indications permettent au contrôleur de se reporter aux rôles, aux matrices ou aux bulletins d'imposition qu'il détient et de vérifier lui-même, ou par l'intermédiaire de ses collègues, l'exactitude des déductions demandées.

En ce qui concerne les impôts qui ont fait l'objet de décharges ou de réductions, voire même de remises ou de modérations, le contrôleur tient compte des dégrèvements accordés.

Rappelons, enfin, que l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 donne au contrôleur le droit de demander toutes les justifications qui lui sont utiles (et non pas seulement des éclaircissements). C'est donc au contribuable à prouver le bien fondé de la déduction qu'il invoque. Dans les cas douteux, le contrôleur est donc en droit de se retrancher derrière cette disposition ; il met l'intéressé en demeure d'apporter sa démonstration, sous peine de la suppression, pure et simple ou suivie de pénalité s'il y a mauvaise foi, de la déduction demandée.

La vérification du § VI de la déclaration étant généralement aisée — puisque le contrôleur a par devers lui tous les éléments précis de vérification — nous bornerons là nos explications à ce sujet.

§ 3. — Pertes résultant d'un déficit d'exploitation

Lorsque le calcul du produit net d'une catégorie quelconque de revenus fait ressortir un chiffre algébriquement négatif, il y a déficit déductible.

En d'autres termes, et pour employer les expressions réglementaires (décret du 17 janvier 1917, art. 1^{er}) lorsque, pour n'importe quelle catégorie de revenus, le produit brut effectivement réalisé (y compris la valeur des profits et des avantages dont le contribuable a joui en nature) a été inférieur aux dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu, il y a lieu d'admettre en déduction ce surcroît de dépenses.

Dans sa vérification, le contrôleur s'attache :

1° A examiner si la somme dont la déduction est demandée est bien un « déficit » dans le sens rappelé ci-dessus. Il écarte, notamment, toute somme qui serait une perte en capital, un gain manqué, une dépense personnelle ou somptuaire constituant un emploi du revenu ;

2° A vérifier le montant même du déficit invoqué.

Pour cela, le contrôleur se réfère d'abord aux indications consignées par l'intéressé au § VII de la déclaration.

Il procède à sa vérification de la même manière que s'il devait vérifier un revenu mentionné au § IV. Il y a lieu de remarquer, cependant, que ses pouvoirs sont ici plus étendus en ce sens qu'il peut exiger, dans tous les cas, des *justifications* tandis que pour la vérification des revenus nets cédulaires déclarés au § IV, il ne peut en principe et sauf les exceptions que nous savons, exiger que des éclaircissements. Lors de la discussion de la loi, des craintes ont été exprimées que des abus et des fraudes puissent se commettre à l'abri de cette faculté laissée au contribuable de déduire ses pertes (1). Ainsi s'explique le fait que le législateur ait donné au contrôleur des moyens de vérification plus efficaces en cette matière.

(1) Voir notamment l'avis de la Commission de la législation fiscale, présenté par M. André RENARD, député, annexe n° 326, séance du 10 juillet 1914.

SECTION XIII

Récapitulation, certification et signature

RÉCAPITULATION.

L'expérience prouve que les additions faites par les déclarants ne sont pas toujours exactes. Chose curieuse, les erreurs ne sont presque jamais au préjudice des intéressés, mais à celui du Trésor. Le contrôleur vérifie donc :

- 1° Les additions des pages 2 et 3 ;
- 2° Les reports des totaux ainsi obtenus au § VIII ;
- 3° Enfin les calculs de la récapitulation.

CERTIFICATION ET SIGNATURE.

Le libellé de la certification étant imprimé sur la formule, il n'y a pas lieu d'en vérifier le texte, d'autant plus qu'il ne comporte aucune valeur juridique. La recevabilité de la déclaration ne serait pas entachée à son défaut.

Quant à la signature, son apposition, au contraire, est une condition essentielle de recevabilité (loi du 15 juillet 1914, art. 16, dernier aliéna). Si elle faisait défaut, le contrôleur inviterait le contribuable à compléter son omission faute de quoi la déclaration devrait être considérée comme nulle et non avenue.

La déclaration est d'ailleurs recevable si elle est signée par le représentant légal, par le mandataire ou par les ayants-droits du contribuable. Le mandataire doit d'ailleurs justifier du mandat général ou spécial en vertu duquel il agit.

Le contrôle détaillé de la déclaration est alors terminé.

CHAPITRE VII

Contrôle de l'ensemble de la déclaration par les signes extérieurs

SECTION I

Généralités

NÉCESSITÉ DE CE CONTRÔLE.

L'étude du contrôle détaillé de la déclaration nous a permis de constater que le contrôleur peut vérifier, assez exactement, par des moyens directs et appropriés, la sincérité des assertions du contribuable en ce qui concerne certaines sources de revenu. Par contre, cette étude nous a révélé aussi l'insuffisance des moyens actuels de contrôle quant aux revenus de quelques catégories, notamment des valeurs mobilières et des professions non commerciales. Notre législation présente, à ce sujet, des lacunes regrettables que nous souhaitons voir combler au plus tôt par la réalisation des réformes que nous avons indiquées.

Pour l'instant, nous sommes obligés de constater que le contrôle direct des divers éléments de la déclaration, qui est le seul

scientifique et rationnel, est quelquefois inopérant. Il est donc nécessaire de lui adjoindre, à titre subsidiaire, un procédé de contrôle beaucoup moins précis, plus rudimentaire, qui demande à être utilisé avec précaution ; *c'est le contrôle par le moyen des signes extérieurs.*

Nous avons déjà parlé de l'utilisation de ce procédé en matière de vérification des bénéfices des professions non commerciales. Nous en reparlerons maintenant comme instrument de contrôle, non d'une source particulière de revenus, mais du revenu global lui-même. Et c'est bien cette dernière utilisation qui est la plus conforme aux données de cette méthode.

EXPOSÉ THÉORIQUE DU SYSTÈME.

Afin de ne pas sortir de notre cadre, nous ne donnerons, ici, que des indications succinctes.

Certains faits ostensibles, judicieusement choisis et combinés, tels que le train de vie d'une personne, le prix de son loyer, la somptuosité de son logement, le nombre de ses domestiques, la possession de propriétés d'agrément, d'automobiles, de billards, de yachts, de galeries de tableaux, etc... peuvent être un indice de son revenu global.

Ces faits, appelés communément *signes extérieurs*, font naître, dans l'esprit du contrôleur qui les constate, des présomptions.

Nous inspirant des dispositions de l'article 1349 du Code civil, nous dirons que les présomptions, en matière d'impôts directs, sont les conséquences que la loi ou le contrôleur tire d'un fait connu à un fait inconnu. Le fait connu est, en l'espèce, un ensemble de signes extérieurs ; le fait inconnu est le revenu global du contribuable. Le procédé de vérification que nous étudions consiste donc à induire, de la constatation des signes extérieurs, le revenu dont ils sont présumés être la manifestation.

De la définition que nous venons de donner il ressort nettement que les présomptions peuvent être fixées par la loi (présomptions légales) ou laissées à l'appréciation du contrôleur (présomptions simples).

1° *Les présomptions légales* sont établies limitativement par un texte précis. Elles aboutissent à une taxation forfaitaire qui, le plus généralement, ne peut être attaquée ni par le contribuable, ni par l'Administration. L'histoire de nos « quatre vieilles »,

principalement de la contribution mobilière en ce qui concerne le revenu global et de la contribution des patentes en ce qui concerne un revenu cédulaire, nous fournit un exemple de l'utilisation fiscale des présomptions légales. Dans notre nouveau système d'impôts, nous trouvons encore une catégorie de revenus où la méthode indiciaire domine : c'est celle des bénéfices de l'exploitation agricole. Mais l'évolution n'est pas dans ce sens et le système des présomptions légales tend à céder la place au système plus perfectionné et plus scientifiquement exact de la constatation directe du revenu réel.

2° *Les présomptions simples*, ne sont pas fixées par la loi. Elles sont laissées à l'appréciation du contrôleur ; leur nombre est illimité, sans autre mesure que celle des inductions rationnelles concevables par son esprit.

Entre les présomptions légales et les présomptions simples nous ne voyons pas seulement une différence théorique mais une séparation d'ordre technique bien marqué.

Les présomptions légales ne nous paraissent convenir — en l'absence de moyens plus précis — que pour déterminer la base même de l'impôt. C'est bien ainsi qu'elles ont été utilisées jusqu'ici. Mais on ne saurait les employer — comme certains le proposent — comme instrument de vérification d'une déclaration, ainsi que nous le démontrerons en parlant des réformes proposées.

Les présomptions simples, au contraire, ne conviendraient pas comme mode normal d'assiette d'un impôt basé sur des indices dont le choix et l'appréciation seraient ainsi laissés à la liberté du contrôleur. Nous reviendrions ainsi aux errements pratiqués par les assésurs de l'Ancien régime. Par contre, elles sont les seules qui nous paraissent devoir être utilisées pour le contrôle d'une déclaration ou, plutôt, pour renforcer le contrôle d'une déclaration, si par ailleurs, il est défaillant.

RÉGULARITÉ DE CE CONTRÔLE.

Le contrôle de l'ensemble de la déclaration par les signes extérieurs n'est prévu, ni par la loi du 15 juillet 1914, et les lois postérieures qui l'ont complétée ou modifiée, ni par le décret réglementaire du 17 janvier 1917. Seule l'instruction du 30 mars 1918 y fait allusion dans les termes que nous citerons.

Est-ce à dire, que ce contrôle est irrégulier et non opposable

aux contribuables ? On sait, en effet, que les dispositions des instructions comme celles des circulaires administratives ne sont obligatoires que pour les fonctionnaires soumis à la discipline hiérarchique. Ni les contribuables, ni les tribunaux ne sont tenus de s'y conformer puisqu'elles n'ont pas force de loi. On serait donc tenté d'en conclure que le contrôle dont nous parlons est extra-légal pour ne pas dire illégal.

Cette opinion n'est pas fondée et l'Administration, même en l'absence de dispositions formelles, est habilitée à pratiquer ce contrôle.

En effet : la déclaration régulièrement souscrite par un contribuable faisant foi jusqu'à preuve du contraire, sa vérification consiste, en somme, de la part du contrôleur, à rechercher les éléments de cette preuve contraire. Or, parmi les éléments de preuve admis par notre législation (code civil, articles 1349 et suivants), se trouvent précisément ce que nous avons appelé les présomptions simples. Ces présomptions, dit l'article 1353 du Code civil « sont abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat » qui ne doit les admettre que si elles sont « graves, précises et concordantes ». Le tribunal administratif qui, souverainement doit fixer la base de l'impôt en cas de désaccord avec l'Administration, est donc admis à fonder sa conviction sur des présomptions dont il apprécie la valeur probante. Et ce sont ces présomptions qui sont rassemblées par l'Administration. Leur recherche, qui constitue le contrôle par les signes extérieurs, n'a donc pas besoin, pour être valable d'être prescrit expressément par la loi. Elle n'est qu'une application des principes généraux qui dominent la question des preuves dans notre droit actuel.

SECTION II

Comment les signes extérieurs sont actuellement utilisés par l'Administration

Il y a lieu de distinguer suivant que le contribuable a souscrit ou non sa déclaration. Dans le premier cas, les signes extérieurs,

servent à contrôler la déclaration souscrite ; dans le second cas, ils fournissent au contrôleur les éléments de sa taxation d'office.

1° CONTRÔLE PAR LES SIGNES EXTÉRIEURS DE LA DÉCLARATION RÉGULIÈREMENT SOUSCRITE.

Lorsque le contrôleur a épuisé tous les moyens directs de contrôle relativement à chaque poste de la déclaration et procédé aux rectifications convenables, il recherche si le chiffre du revenu global obtenu correspond au montant apparent des ressources du contribuable.

Pour cela, il consulte le dossier individuel de l'intéressé, dossier dans lequel sont venus se grouper tous les bulletins de renseignements, faisant connaître les indices susceptibles de faciliter l'appréciation du revenu.

A cette consultation de documents, il ajoute l'appréciation des éléments qui seraient parvenus directement à sa connaissance ou des faits dont il aurait été le témoin.

Tout ce faisceau d'indices fait présumer, dans son esprit, la jouissance d'un minimum de revenu qu'il évalue.

Si le revenu déclaré par le contribuable est supérieur au revenu évalué par le contrôleur, les signes extérieurs ne permettent pas, alors, de prétendre que la déclaration est atténuée pas plus qu'ils ne permettent d'affirmer quelle est exacte. Ils ne donnent aucun résultat positif.

Si, au contraire, le revenu évalué est supérieur au revenu déclaré, le contrôleur présume une insuffisance de déclaration. Que fait-il alors ?

La loi ne lui permettant pas, en thèse générale, de demander au déclarant des justifications, il doit se contenter, dans ce cas, de demander des « éclaircissements ».

L'instruction de 1918 (article 189) dispose en effet que les demandes d'éclaircissements « pourront aussi être valablement motivées par l'insuffisance apparente du revenu déclaré eu égard aux conditions d'existence du contribuable, telles qu'elles résultent du chiffre de son loyer et de tous autres signes extérieurs de sa situation de fortune. »

Si la réponse à cette demande donne une explication valable de la discordance relevée, le contrôleur prend note de cette circonstance et retient le chiffre déclaré par le contribuable.

Si, au contraire, le déclarant refuse de répondre ou ne fournit

qu'une évasive ou insuffisante explication, le contrôleur examine encore si les présomptions retenues seraient susceptibles, à l'occasion, d'entraîner la conviction du juge. S'il en est persuadé, il rectifie d'office la déclaration suivant la procédure que nous étudions plus loin, en ayant soin de conserver, dans le dossier individuel, une note sur laquelle il consigne tous les arguments qui ont déterminé sa décision, note qui lui serait d'une grande utilité s'il y avait contestation après la publication du rôle. Ainsi que nous l'avons dit plus haut, le juge, dans ce cas, apprécierait si les présomptions alléguées par l'Administration sont suffisantes pour combattre efficacement la force probante attachée par la loi à la déclaration régulièrement souscrite.

2° TAXATION D'OFFICE PAR LE MOYEN DES SIGNES EXTÉRIEURS.

Par anticipation sur ce que nous étudions dans un chapitre spécial, disons dès maintenant que les signes extérieurs constituent bien souvent le seul moyen permettant au contrôleur de découvrir les non déclarants et, par suite, de les taxer d'office.

Pour déterminer le chiffre de cette taxation d'office, le contrôleur utilise tous les renseignements qu'il possède. En particulier il a soin « en s'aidant de tous les signes apparents du degré d'aisance ou de richesse du contribuable (habitation et résidences secondaires, domesticité, équipages, manifestations diverses du train de vie), de faire une appréciation très sérieuse de l'importance globale des ressources de l'intéressé. » (I, art. 195).

Cette appréciation est d'ailleurs faite ici beaucoup plus largement que lorsqu'il s'agit de vérifier une déclaration. Il importe, en effet, de remarquer que, dans le cas de taxation, la charge de la preuve est renversée. Le contrôleur, tout en faisant une évaluation aussi exacte que possible du revenu global du contribuable, ne se soucie pas, comme dans le cas précédents, de rassembler un faisceau de présomptions susceptibles d'entraîner la conviction du juge. Il sera défendeur au procès et assistera, impassible, à la démonstration du contribuable en défaut.

APPRÉCIATION DU SYSTÈME EN VIGUEUR.

Le système que nous venons d'exposer et qui permet au contrôleur d'apprécier, en toute indépendance et sous le contrôle sou-

vérain des tribunaux administratifs, la force probante qu'il y a lieu d'accorder, suivant les espèces particulières, aux présomptions nées de la constatation des signes extérieurs, nous paraît à l'abri de toute critique.

Les indices extérieurs sont des éléments d'appréciation si incertains, voire même si trompeurs, qu'on ne saurait, *a priori*, les imposer au contrôleur dans tous les cas, et, surtout, les tarifier. Erigé en procédé obligatoire méticuleusement réglementé, ce contrôle perd toute sa valeur qui réside précisément dans le fait qu'il peut être écarté lorsque les indices se présentent dans des conditions anormales ou insuffisamment probantes.

Ainsi que nous l'avons dit, nous savons que, suivant le droit commun, les présomptions « sont abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat » (article 1353 du Code civil). Or, c'est le contrôleur qui procure au juge administratif ces présomptions. Il est donc nécessaire, aussi, de les abandonner d'abord « aux lumières et à la prudence » de cet agent, faute de quoi l'on réduirait indirectement, et par répercussion, la faculté d'appréciation du tribunal.

Le contrôle au moyen des signes extérieurs, actuellement pratiqué par l'Administration, ne nous paraît donc pas susceptible d'être perfectionné théoriquement. Seules quelques mises au point d'ordre technique seraient possibles et désirables.

SECTION III

Réformes proposées

Une utilisation plus systématique des signes extérieurs dans l'assiette de l'impôt général sur le revenu a été préconisée, soit au Parlement, soit dans la presse, au cours de ces dernières années. Ces diverses propositions peuvent se classer en trois catégories que nous allons successivement examiner.

1^o UTILISATION DES SIGNES EXTÉRIEURS COMME BASE MÊME DE L'IMPÔT.

Ce système consiste à remplacer la déclaration du revenu global par la détermination approximative et forfaitaire du revenu au moyen d'un certain nombre d'indices multipliés par des coefficients le plus judicieusement fixés.

Nous ne nous arrêterons pas à combattre en détail ce système qu'une minute de réflexion suffit à condamner. C'est tout le procès des anciennes contributions qu'il faudrait refaire car, en somme, ce système ne tend qu'à la destruction même de l'impôt général et à son remplacement par un impôt analogue à la contribution mobilière telle qu'elle avait été instituée par le décret des 13 janvier et 18 février 1791 et par la loi du 7 thermidor an III. Cette contribution, qui comportait des taxes progressives, non seulement sur le loyer, mais aussi sur les chevaux et mulets de luxe, sur les voitures suspendues, sur les domestique mâles, voire même sur les cheminées, provoqua de telles difficultés d'application et de si nombreuses réclamations que l'on dût la modifier profondément.

Les mêmes résultats déplorables seraient inévitables si l'on suivait, aujourd'hui, une voie analogue. Etant données les ressources actuelles demandées à l'impôt, les injustices d'un tel système seraient intolérables. Tous les contrôleurs des contributions directes savent qu'il est loin d'exister une proportion uniforme entre le revenu global réel et les signes extérieurs. Cette proportion est excessivement variable et semble être en raison inverse du revenu. Que l'on nous permette de citer, à ce sujet, un exemple typique que nous avons constaté parmi tant d'autres :

Dans un même immeuble se trouvent quatre locataires — un à chaque étage — payant chacun 8.000 francs de loyer (baux d'après guerre). Tous ces locataires possèdent une automobile et une villa à la campagne. Ils ont, chacun, de deux à quatre domestiques. Deux d'entre eux ont en outre un billard. Bref, si l'on s'en tenait aux signes extérieurs, on serait tenté de leur attribuer approximativement un revenu identique. Lequel ? Serait-ce 50.000, 80.000, 100.000 francs ? Il serait difficile de le conjecturer car les signes extérieurs ne peuvent faire présumer qu'un chiffre minimum. Or, le revenu global réel déclaré par ces quatre personnes est respectivement de 60.000, 75.000, 350.000 et 1.140.000 francs !

Comment un système, basé uniquement sur des signes extérieurs, aurait-il assez de souplesse pour révéler pareilles différences ? Comment permettrait-il d'atteindre ces gros revenus ? Ni la loi, ni le contrôleur n'oseraient attribuer aux deux derniers contribuables le revenu qu'ils déclarent eux-mêmes. Ces revenus, d'ailleurs, ne sont pas stables car, en l'espèce, ils proviennent en grande partie de bénéfices commerciaux. Ainsi, le contribuable qui, dans notre exemple, a déclaré en 1923 un revenu de 1.140.000 francs, était en déficit deux ans auparavant et n'a pas été imposé à l'impôt général sur le revenu. Comment un système de signes extérieurs tiendrait-il compte de ces situations successives si différentes ?

Ce système, par contre, écraserait les contribuables moyens qui aiment à se loger avec une certaine aisance — ou qui sont obligés, eu égard à leurs charges de famille et à la pénurie de logements, de payer un prix de loyer disproportionné à leur revenu. Il n'est pas soutenable, pas plus d'ailleurs que le retour à nos vieilles contributions dont il n'est que la synthèse.

2° TAXATION D'OFFICE PAR APPLICATION, AUX SIGNES EXTÉRIEURS, DE COEFFICIENTS DÉTERMINÉS.

Ce système n'est pas nouveau ; c'était, au fond, celui qu'établissait le texte de l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914 ainsi conçu :

« L'imposition du contribuable taxé d'office est valablement établie par l'Administration... sans que, à défaut d'éléments certains le revenu imposable puisse dépasser :

« 1° Pour les propriétés bâties et non bâties, une somme égale au revenu net servant de base à la contribution foncière ;

« 2° Pour les bénéfices agricoles, une somme égale à la moitié de la valeur locative des terres exploitées ;

« 3° Pour toutes professions assujetties à la patente, une somme égale à 30 fois le principal de la patente. »

L'application de cet article donna des résultats déplorables. Les contribuables préférèrent se laisser taxer d'office sur des bases aussi anodines plutôt que de faire la déclaration de leurs revenus réels. Ou, s'ils firent une déclaration, ils s'inspirèrent plus des forfaits légaux, qu'ils ne dépassèrent pas, que de la réalité de leurs ressources.

C'est ce système, supprimé par la loi du 30 décembre 1916

(art. 5), que certains voudraient, sous une forme rajeunie, introduire à nouveau dans notre législation.

Parmi les propositions faites dans ce sens, nous allons prendre comme type, celle présentée et soutenue à la Chambre par M. de Tinguy, député, à la deuxième séance du 6 mars 1923 (*J. O.*, du 7 p. 1014 et suivantes).

M. de Tinguy proposait d'insérer, après le premier alinéa de l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914 ainsi conçu : « Tout contribuable qui s'est abstenu de faire sa déclaration ou de répondre à la demande du contrôleur est taxé d'office », les dispositions suivantes qu'il est indispensable de reproduire *in extenso*.

« Art. A. — A défaut de moyens de contrôle plus précis, le contrôleur chargé de l'assiette de l'impôt sur le revenu pourra taxer d'office les contribuables, d'après le revenu qui leur sera attribué en utilisant, conformément aux règles ci-après déterminées, les signes extérieurs de richesses suivants :

« 1° La valeur locative de l'habitation ou des habitations du contribuable ;

« 2° Le nombre des domestiques attachés à sa personne ;

« 3° Les automobiles et les yachts ou bateaux de plaisance possédés, les chasses louées par lui.

« Art. B. — La valeur locative des locaux d'habitation sera multipliée par un coefficient qui variera de 3 à 8 selon la population de la commune ou sera placée la résidence principale du contribuable, selon le nombre des personnes à sa charge vivant avec lui et selon la date du bail de location.

« Le revenu ainsi déterminé sera augmenté :

« 1° D'une somme variant de 2.000 francs à 6.000 francs pour chacun des domestiques attachés à la personne de l'assujetti, selon la population de la commune où est installée sa résidence principale, l'importance de ses charges de famille, le sexe et le nombre de domestiques ;

« 2° D'une somme variant de 6.000 francs à 30.000 francs à raison de chacune des voitures automobiles possédées d'après la force en chevaux de chacune de ces voitures, la population de la commune où elles sont assujetties à l'impôt ; toutefois si l'automobile retenue pour la détermination du revenu d'un contribuable sert à l'exercice de la profession de celui-ci, les chiffres sus-indiqués pourront être réduits de moitié ;

« 3° D'une somme égale au double de la valeur locative des

chasses louées ou de la dépense annuelle entraînée par les yachts ou bateaux de plaisance possédés par le contribuable.

« Art. C. — Si le contribuable, imposé d'après ces bases, conteste le chiffre du revenu qui lui a été attribué, il lui appartiendra de faire devant la juridiction compétente la preuve de l'exagération de ce chiffre ; si, au contraire, il ne le conteste pas, il sera réputé avoir fait une déclaration conforme ; mais il sera tenu de la compléter dans le mois de la notification qui lui aura été adressée en indiquant ses différentes sources de revenus comme s'il avait souscrit une déclaration ordinaire. Faute par le contribuable d'avoir souscrit ce complément de déclaration, la totalité de son revenu sera réputé, au point de vue de l'application de l'impôt cédulaire, provenir de son travail et deviendra, à ce titre, passible de l'impôt sur les salaires ou traitements. »

Cette proposition nous paraît d'abord manquer un peu de sens juridique en qu'elle laisse planer une confusion entre la rectification d'une déclaration et la taxation d'office faite en l'absence de toute déclaration. Il semble bien qu'il s'agisse là d'une taxation d'office ; mais la première phrase « à défaut de moyens de contrôle plus précis » en ferait douter.

Quoiqu'il en soit cette proposition aurait pratiquement pour effet de substituer à la déclaration du revenu global réel, soit une déclaration calquée sur les présomptions légales, soit une taxation d'office basée encore sur ces présomptions. On serait ainsi ramené au système précédent avec cette aggravation que le forfait ferait foi contre l'Administration, mais pas contre le contribuable, celui-ci étant admis à prouver l'exagération du chiffre ainsi déterminé.

Tous les arguments invoqués contre le premier système et qui nous l'ont fait écarter d'emblée, se retrouvent ici avec une vigueur nouvelle.

Aussi, cette proposition a-t-elle été ardemment combattue à la Chambre des députés (Séance du 6 mars 1923 précitée) qui lui a refusé la prise en considération par 424 voix contre 137 (1).

(1) On lira avec un grand intérêt le discours prononcé à cette séance par M. de LASTEYRIE, Ministre des Finances, qui a réfuté la thèse de M. de TINGUY en se basant sur les résultats d'une enquête faite par l'Administration (*J. O.* du 7 mars 1923, Chambre, P. 1019 et 1020).

3° TAXATION D'OFFICE, PAR LES SIGNES EXTÉRIEURS NON AFFECTÉS DE COEFFICIENTS.

Ce système a été proposé au vote de la Chambre des députés (2^e séance du 6 mars 1923) à la fois par la Commission des Finances et par le Gouvernement. Mais il a été retiré à la fin du débat, étant donné le peu d'enthousiasme qu'il suscitait.

Il consistait à insérer, entre le premier et le deuxième alinéa de l'article 19 de la loi du 15 juillet 1914 (modifié par l'article 5 de la loi du 30 décembre 1916), la disposition suivante :

« Le contrôleur procède de même à la taxation d'office toutes les fois que le contribuable n'a fourni aucune explication satisfaisante de la discordance paraissant exister entre le revenu déclaré et le revenu tel qu'il peut être évalué d'après les signes extérieurs et tous autres éléments d'information. »

La même critique d'ordre juridique, que nous avons élevé contre l'amendement de M. de Tinguy, s'applique ici.

Interprété strictement, ce texte étend la taxation d'office, jusqu'ici réservée au contribuable non déclarant et à celui qui s'est abstenu de répondre à la demande d'éclaircissements du contrôleur, au déclarant qui a répondu à cette demande, mais dont la réponse ne fournit pas une explication satisfaisante de la discordance en question.

Pour que ce texte constitue une innovation, il est nécessaire que cette taxation d'office en soit véritablement une, c'est-à-dire qu'elle entraîne toutes les conséquences prévues par le troisième alinéa de l'article 19 de la loi, notamment l'obligation, pour le contribuable, d'avoir à faire la preuve du chiffre exact de son revenu au cas où il contesterait la base de la taxation devant la juridiction contentieuse.

Cette interprétation nous paraît conforme à la logique. Il en résulte qu'en fait le régime de la taxation administrative est substitué au régime de la déclaration, avec cette aggravation que cette taxation administrative n'a aucune base positive puisqu'elle est laissée à la discrétion du contrôleur. On est tenté, dans ce cas, d'évoquer le spectre de l'arbitraire, bien qu'il n'y ait arbitraire, au sens juridique du mot, que lorsque toute voie de recours fait défaut.

Pour éviter ce danger les promoteurs du texte décidèrent de l'interpréter de telle façon que cette taxation d'office n'en fût plus une. Il ressort, en effet, des paroles même du Rapporteur

général de la Commission des Finances (*J. O.* du 7 mars, p. 1023) que la charge de la preuve n'était pas déplacée dans l'espèce envisagée et incombait toujours à l'Administration.

Alors quelle était la portée de la réforme proposée ? Où était son utilité ?

• Nous avouons ne pas la comprendre, car d'ores et déjà le contrôleur a bien, ainsi que nous l'avons indiqué, le droit de rectifier la déclaration du contribuable lorsqu'il rencontre, dans certains indices extérieurs, une force probante suffisante à opposer à la présomption légale d'exactitude attachée à la déclaration.

Il n'est donc pas besoin d'un texte spécial pour donner au contrôleur un pouvoir qu'il possède déjà.

CONCLUSION.

Nous estimons, pour les raisons déjà invoquées, que le système actuel du contrôle des déclarations par les signes extérieurs doit être maintenu sans modification. Il concilie les intérêts du Trésor et ceux du contribuable, et toute réforme serait préjudiciable soit à l'un, soit à l'autre.

De plus, il trouve son fondement juridique dans le droit commun et n'a pas besoin, pour sa régularité, d'être prescrit expressément par la loi. Vouloir introduire les signes extérieurs dans la législation de l'impôt sur le revenu, c'est vouloir en détruire le principe même.

CHAPITRE VIII

Résultats de la vérification

La vérification d'une déclaration supposée régulièrement soumise peut amener l'un ou l'autre des résultats suivants :

1° Acceptation de la déclaration ;

2° Rectification de la déclaration ;

3° Taxation d'office.

Nous réservons, pour un chapitre spécial, l'étude de ce dernier résultat qui, dans le cas où la déclaration est régulièrement produite, n'est encouru que lorsque le contribuable s'est abstenu de répondre à la demande d'éclaircissements du contrôleur (loi du 15 juillet 1914, art. 19). Nous ne nous occuperons ici que des deux premiers résultats. Nous compléterons nos explications par l'exposé des sanctions fiscales et pénales applicables en cas de déclaration insuffisante.

SECTION I

Acceptation de la déclaration

Par suite de la présomption légale dont bénéficie la déclaration, celle-ci est réputée exacte jusqu'à preuve du contraire.

Dès lors, le contrôleur en retient les données lorsque les deux contrôles superposés auxquels il a successivement procédé (contrôle détaillé et contrôle global) ne lui ont fait découvrir aucun motif d'en contester l'exactitude.

Cette acceptation, de la part du contrôleur, est donc un fait purement négatif qu'il faut se garder d'assimiler au fait positif que serait une reconnaissance formelle d'exactitude.

Il en résulte cette conséquence juridique importante que l'acceptation, d'ailleurs tacite, n'est que conditionnelle et ne lie pas le contrôleur. Si donc après l'imposition, mais avant l'expiration du délai de prescription, cet agent acquiert la certitude que la déclaration est atténuée, il peut procéder à sa rectification en suivant la procédure que nous indiquerons dans un instant sans que le déclarant puisse lui opposer une sorte d'homologation préalable.

SECTION II

Rectification de la déclaration

LÉGISLATION.

L'article 17 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 5 de la loi du 3 décembre 1916, s'exprime ainsi : « Le contrôleur... a le droit de rectifier les déclarations ; mais, dans ce cas, il adresse au contribuable, avant d'établir la matrice du rôle, l'indication des éléments qui serviront de base à son imposition, l'invite à se faire entendre ou à faire parvenir son acceptation ou ses observations et à fournir, s'il y a lieu, toutes les justifications utiles au sujet des déductions qu'il demande par application des articles 10, 12 et 15. Si le désaccord persiste, le contribuable conserve le droit de réclamer par la voie contentieuse après la publication du rôle.

« ... Si une réclamation est introduite, le tribunal saisi du litige apprécie les motifs invoqués par l'Administration et par le contribuable et fixe la base d'imposition, la charge de la preuve incombant à l'Administration. »

Le droit, pour le contrôleur, de rectifier la déclaration, la procédure à suivre en la matière et la charge de la preuve en cas de contestation, sont nettement fixés par ce texte dont l'importance domine toute notre étude.

Ce pouvoir attribué au contrôleur de rectifier la déclaration est un corollaire indispensable de son droit de contrôle. Ce droit serait illusoire s'il n'aboutissait à ce pouvoir. Mais, pour que ce pouvoir ne soit pas discrétionnaire et pour donner toute garantie au contribuable, la loi a entouré son exercice d'une procédure appropriée.

Cette procédure s'analyse en trois phases : dans la première, le contrôleur fait, au déclarant, des propositions de rectification ; dans la deuxième, le contribuable présente ses observations ; dans la troisième, le contrôleur arrête la base de l'impôt. Nous allons parcourir successivement ces trois phases.

1^{re} PHASE : PROPOSITIONS DE RECTIFICATION.

Lorsque, dans sa vérification, le contrôleur a découvert un ou plusieurs motifs de contester l'exactitude de la déclaration du contribuable, il ne saurait accepter celle-ci purement et simplement. Que va-t-il faire ?

Son premier soin est, le plus généralement, de demander au contribuable, soit des éclaircissements, soit des justifications dans les conditions que nous avons exposées dans un chapitre spécial. Ce n'est que si la réponse du contribuable ne modifie pas sa conviction que le contrôleur fait alors des propositions de rectification.

Cependant, la validité de la rectification n'est pas subordonnée à la demande préalable d'éclaircissements ou de justifications. Dans le cas où l'inexactitude de la déclaration lui semble manifeste, le contrôleur peut entamer directement la procédure de la rectification qui est plus énergique et qui va droit au but sans qu'aucun droit ne soit d'ailleurs sacrifié. Mais l'emploi direct de la procédure de rectification est-il limité à ces cas ?

Nous ne le pensons pas. Comme il ne s'agit, dans cette première phase, que de simples propositions susceptibles ou non de suite,

nous estimons que le contrôleur n'est pas tenu nécessairement de les baser sur des éléments certains ou sur des faits probants. Rien dans la loi ne l'empêche de proposer un rehaussement lorsqu'il suspecte l'exactitude d'une déclaration, alors même que cette suspicion ne serait que psychologique et ne s'appuierait sur aucun motif tangible pouvant valablement être invoqué, le cas échéant, devant les juges (1).

Nous considérons donc que cette première phase peut être utilisée par le contrôleur, non seulement dans le but d'arriver à une rectification qu'il prévoit certaine, mais aussi comme procédé systématique de contrôle alors que tout rehaussement reste encore hypothétique.

Ces propositions de rectification sont faites sur un imprimé spécial (modèle n° 10 C annexé à l'Instruction de 1918) dont le texte est ainsi conçu :

« Conformément aux dispositions de la loi du 15 juillet 1914 (art. 17 modifié par la loi du 30 décembre 1916, article 5), j'ai l'honneur de vous informer que je me propose, pour les motifs ci-dessous indiqués, de fixer le revenu devant servir de base à votre imposition de l'année 19.... à francs, chiffre supérieur à celui du revenu accusé par votre déclaration.

« Si vous entendiez produire des observations à ce sujet, vous auriez à me les faire parvenir par écrit ou à me les présenter verbalement dans un délai de 20 jours à partir de la réception du présent avis.

« Vous pourrez également me faire parvenir votre acceptation dans le même délai.

Le Contrôleur des Contributions directes,
(Signature et date)

Les motifs que le contrôleur fait valoir à l'appui de sa proposition sont inscrits succinctement dans l'espace en blanc ménagé au-dessous de ce texte.

La date de remise de cette lettre à l'intéressé constituant le point de départ d'un délai, doit être exactement constatée et portée à la connaissance du contrôleur. Aussi, l'envoi de cette lettre est-il effectué sous pli recommandé comportant avis de réception.

Le contrôleur annote le dossier individuel du contribuable

(1) En ce sens : BOCQUET, op. cit., p. 554.

(Bull. mod. n° 9) des propositions de rehaussement ainsi adressées et surveille le retour de l'avis de réception que lui transmet le Service des Postes.

2° PHASE : OBSERVATIONS DU CONTRIBUABLE.

Cette deuxième phase est la plus importante en ce qu'elle comporte une collaboration étroite du contribuable et du contrôleur. C'est « l'invitation à présenter des observations » dont nous avons parlé dans un chapitre précédent. Au cours de cette phase, la vérité est serrée d'autant plus près que le contrôleur déploie beaucoup de perspicacité, d'habileté et de fermeté. A défaut d'éléments certains irréfutables ou de faits suffisamment probants qui s'imposent et qui justifient d'eux-mêmes un rehaussement, le contrôleur est obligé de débattre le chiffre du revenu global tout comme un vendeur et un acheteur débattent le prix d'une marchandise. Voici donc, en fait, ce qui se passe :

Le contrôleur, présumant l'atténuation d'une déclaration, propose un rehaussement, par l'envoi de la lettre modèle n° 10 C, sur un chiffre qu'il sait fort.

Le contribuable, au reçu de cette lettre, comprend qu'il est soupçonné, si non convaincu, de fraude. Quelle conduite va-t-il tenir ? S'il a réellement fait une déclaration sincère, il tient à détruire les soupçons qui planent sur lui et n'hésite pas, le plus souvent, à fournir spontanément au contrôleur toutes les justifications possibles. Si le déclarant a commis des omissions il se garde bien de laisser sans réponse la lettre du contrôleur car l'impôt serait basé sur le revenu global notifié, que nous supposons trop fort. Il présente alors des « observations ». Par ces observations, ou il tente justifier sa déclaration atténuée, et alors le contrôleur ne doit pas être la dupe de semblants de preuves ; ou, revenant par force à de meilleures dispositions, il consent à un rehaussement donné, inférieur à celui notifié.

C'est pour la fixation de ce rehaussement qu'une discussion s'engage généralement. Au cours de cette discussion, le contribuable est le plus souvent amené à faire spontanément étalage de toutes les pièces qu'il possède établissant la quotité de son revenu exact. S'il ne le fait pas, aucun grief ne peut, théoriquement, lui en être fait puisqu'il lui est loisible de s'abriter sous la présomption légale d'exactitude qui domine sa déclaration. Mais en fait, cette abstention n'est pas interprétée favorablement par le contrôleur

qui soutient alors le rehaussement proposé où qui restreint parcimonieusement ses concessions dans la mesure où le contribuable restreint volontairement la production de pièces justificatives.

3° PHASE : FIXATION DE LA BASE DE L'IMPÔT.

Les deux premières phases de la procédure de la rectification peuvent conduire à l'un des quatre résultats suivants :

1° Dans le délai de 20 jours qu'il lui est imparti, le contribuable ne fournit aucune observation en réponse à la lettre modèle n° 10 C. Le chiffre notifié est alors retenu comme base de l'impôt.

2° Dans le même délai, le contribuable fait parvenir au contrôleur son acceptation. Le chiffre accepté est encore celui retenu pour l'imposition. L'envoi de cette acceptation n'est pas inutile car il peut avoir pour effet d'affranchir l'intéressé de toute pénalité, comme nous le verrons dans la section suivante.

Le fait par le contribuable d'accepter d'emblée le rehaussement proposé par le contrôleur n'est-il pas de nature à faire présumer que ce rehaussement est insuffisant ? C'est là une question d'espèce que le contrôleur doit examiner et résoudre avec tout le tact nécessaire.

3° A la suite des observations présentées, une entente intervient entre le contribuable et le contrôleur sur le chiffre du revenu global imposable.

4° Ces observations amènent un désaccord persistant entre les deux parties. Le contrôleur arrête alors les bases d'imposition sous réserve du droit de réclamation de l'intéressé après la publication du rôle.

Il importe, dans ce dernier cas, de bien remarquer qu'il ne s'agit plus d'une simple proposition de rectification comme dans la première phase, mais de la rectification elle-même faite à l'encontre du déclarant. Les faits sur lesquels elle est basée doivent être suffisamment probants pour être victorieusement invoqués devant le tribunal, en cas de réclamation du contribuable.

Aussi le contrôleur, qui a pu utiliser les deux premières phases de la procédure comme procédé énergique de vérification contradictoire, n'est évidemment pas lié par ses premières propositions ; il ne recourt à un rehaussement non accepté par le déclarant que s'il réunit des éléments de preuve suffisants pour déterminer la conviction du juge.

En prévision de cette réclamation, comme aussi pour une question d'ordre, le contrôleur insère, dans le dossier, une note relatant d'abord l'accomplissement régulier des formalités légales de la rectification, ensuite les faits, constatations ou présomptions qui l'ont amené à rehausser le chiffre du revenu global déclaré.

Si une réclamation est introduite, le contrôleur possède ainsi, par devers lui, toutes les données nécessaires pour la rédaction de son avis (1).

DIFFÉRENCE AVEC LA TAXATION D'OFFICE.

La rectification de la déclaration, faite contre le gré du contribuable, ne doit pas être confondue avec la taxation d'office.

Dans le premier cas, c'est toujours, malgré les apparences, le système de la déclaration contrôlée qui fonctionne ; la déclaration conserve sa force probante et, devant le tribunal, le fardeau de la preuve contraire incombe à l'Administration.

Dans le deuxième cas, au contraire, le système de la taxation administrative est, par suite de la défaillance du contribuable, substitué à celui de la déclaration contrôlée. C'est alors à l'intéressé de faire la preuve du chiffre de son revenu global. Le principal critérium de la distinction réside donc dans la charge de la preuve.

SECTION III

Application des sanctions fiscales prévues pour insuffisance de déclaration

SANCTIONS FISCALES ET SANCTIONS PÉNALES.

Parmi les sanctions prévues par la loi pour insuffisance de

(1) Voir à ce sujet les instructions que donne la circulaire N° 1267.

revenu déclaré, il y a lieu de distinguer bien nettement les *sanctions fiscales* applicables de plein droit par les agents de l'Administration lorsque les faits irréguliers qui les motivent ont été constatés, des *sanctions pénales* qui doivent être prononcées juridictionnellement.

L'intérêt pratique de la distinction réside dans le fait que les sanctions fiscales grèvent le patrimoine de l'assujetti et constituent, après son décès, une dette de la succession à la charge des héritiers, tandis que les sanctions pénales ne frappent que l'auteur de l'infraction et ne peuvent être étendues à ses héritiers (voir dans ce sens l'arrêt du C. d'E. du 23 février 1923, *Bull. Dup.* 1913, p. 163).

Les sanctions pénales sont celles établies par l'article 112 de la loi du 25 juin 1920, article que nous avons précédemment étudié. Nous nous bornerons donc à examiner ici les sanctions qui ont un caractère nettement fiscal.

SANCTION FISCALE. LÉGISLATION.

L'article 18 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 2 de la loi du 31 juillet 1920, s'exprime ainsi dans son deuxième alinéa :

« Le contribuable qui n'a déclaré qu'un revenu insuffisant est tenu, s'il n'établit sa bonne foi, de verser, en sus des droits afférents au montant réel de son revenu imposable, une somme égale au quadruple de la partie de ces droits correspondant au revenu non déclaré. Toutefois, le droit en sus n'est applicable que si l'insuffisance constatée est supérieure au dixième du revenu imposable. »

Au montant des droits en sus prévus par ce texte s'ajoutent les deux décimes et demi établis par l'article 110 de la loi du 25 juin 1920 de sorte qu'en fait la pénalité ressort au *quintuple* des droits correspondant au revenu non déclaré.

CONDITIONS NÉCESSAIRES ET SUFFISANTES POUR JUSTIFIER L'APPLICATION DE LA PÉNALITÉ.

Il résulte de l'article 18 précité que trois conditions sont nécessaires et suffisantes pour justifier l'application de la pénalité du quintuple droit en sus. Il faut et il suffit :

- 1° Qu'il y ait insuffisance de revenu déclaré ;
- 2° Que cette insuffisance soit supérieure au dixième du revenu imposable ;
- 3° Que le contribuable n'ait pas établi sa bonne foi.

1° *Insuffisance du revenu déclaré.* — Cette insuffisance est constatée par le contrôleur au cours de la troisième phase de la procédure de la rectification. Elle peut avoir sa source soit dans une atténuation des revenus nets déclarés, soit dans une exagération des dépenses grevant l'ensemble des revenus, soit dans l'un et l'autre de ces deux procédés frauduleux.

2° *Insuffisance supérieure au dixième du revenu imposable.* — Toute insuffisance, si elle motive une rectification de la déclaration, n'entraîne pas nécessairement la pénalité du quintuple. Il faut, pour cela, qu'elle soit supérieure au dixième du revenu imposable, cette proportion étant calculée par rapport au chiffre auquel s'élève le revenu global avant l'application des déductions motivées par la situation de famille du contribuable (I. art. 198, note 1).

Ainsi, un contribuable dont le revenu net global, avant toute déduction pour charges de famille, est de 20.000 francs, n'est passible d'aucune pénalité s'il ne déclare que 18.000 francs, c'est-à-dire s'il essaie de frustrer le Trésor d'environ 40 francs d'impôt ; mais il est passible du quintuple droit en sus si sa tentative de fraude s'exerce sur une échelle plus grande. De même, le contribuable dont le revenu global est de 1.000.000 de francs (compte non tenu des déductions pour charges de famille) n'est passible d'aucune pénalité s'il commet une insuffisance de déclaration qui ne dépasse pas 100.000 francs ; en d'autres termes, ce contribuable peut essayer de frustrer le Trésor d'une somme de 50.000 francs par an (le taux de l'impôt au-dessus de 550.000 francs de revenu étant de 50 %) sans courir aucun risque puisque, si sa fraude est découverte, il ne tombe pas sous le coup de la pénalité.

Le simple exposé de cette dernière éventualité suffit pour faire entrevoir les conséquences pratiques, désastreuses pour le Trésor, de la condition que nous étudions. Le contribuable sait qu'il ne risque rien s'il limite sa fraude au dixième de son revenu. Il a tout à y gagner, rien à y perdre. Pourrait-on lui faire un grief de profiter de cette tolérance légale ? Si son revenu est important on voit, par l'exemple précédent, qu'il est poussé à user de cette

tolérance par l'appât d'une prime importante. Il en résulte que les gros revenus arrivent, par ce moyen, à se soustraire en partie au tarif progressif légal. La part d'impôt dont le Trésor est ainsi frustré retombe, sous la forme des impôts de consommation, sur les habitants de condition modeste.

Juridiquement, cette tolérance du dixième ne s'explique pas. Dès l'instant qu'il y a insuffisance de déclaration, la pénalité devrait être appliquée sans qu'il y ait lieu de considérer l'importance de la dissimulation.

Le législateur a été amené à édicter cette condition pour tenir compte des erreurs involontaires que le contribuable peut commettre dans le calcul de son revenu global.

Nous estimons que cette précaution est exagérée et qu'il est déplacé de prendre des mesures privilégiées en faveur du type, véritablement imaginaire, du *fraudeur malgré lui*. Il est en effet, de toute évidence que chaque contribuable connaît — ou peut connaître s'il le veut — son revenu plus exactement que ne peut le faire le contrôleur. Par conséquent, si ce fonctionnaire, par le moyen des éléments toujours limités que lui fournissent ses investigations, arrive à faire la preuve d'un revenu supérieur à celui déclaré, *a fortiori* le contribuable, qui possède tous les éléments nécessaires pour faire une évaluation complète de son revenu, aurait-il pu déclarer un chiffre au moins égal à celui retenu par le contrôleur.

Nous estimons donc que la dernière phase de l'article 18 ainsi conçue : « Toutefois, le droit en sus n'est applicable que si l'insuffisance constatée est supérieure au dixième du revenu imposable », devrait être abrogée. Si toutefois le législateur désirait maintenir cette disposition, qu'il réduise au moins le privilège accordé aux gros revenus en fixant un maximum, comme il l'a fait en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, par l'article 11 de la loi du 31 juillet 1917. Il suffirait, par analogie avec les dispositions de ce dernier article, d'ajouter à la dernière phrase précitée de l'article 18 : « ... ou excède 20.000 francs. »

3° *Bonne foi non établie.* — Les deux premières conditions que nous venons d'examiner constituent l'élément matériel de l'infraction. La loi exige qu'il y ait, en outre, un élément moral, puisqu'elle enlève toute imputabilité lorsque le déclarant démontre sa *bonne foi*.

Qu'est-ce que la bonne foi ? « La bonne foi est un état de cons-

cience ; l'intention, un phénomène psychologique. L'intention manque parce que l'agent est de bonne foi. Démontrer la bonne foi c'est donc prouver que l'agent n'a pas eu connaissance du caractère délictueux de l'acte qui lui est reproché. Prouver la mauvaise foi, c'est établir que l'agent a voulu l'acte en tant que délit (1). »

En règle générale, la bonne foi se présume et c'est à celui qui la conteste qu'incombe le soin de la combattre par tous les moyens de preuve. Ici, au contraire, c'est la mauvaise foi qui est présumée. Toute déclaration insuffisante est réputée avoir été atténuée volontairement dans le but d'éluder une partie de l'impôt. Le contribuable ne peut détruire cette présomption et, par conséquent, échapper à toute répression, qu'en administrant la preuve contraire. Il doit établir sa bonne foi. S'il ne le fait pas de lui-même, spontanément, l'élément matériel de l'infraction suffit pour constituer tout le délit fiscal.

L'appréciation de l'intention du contribuable, qui détermine la bonne foi ou la mauvaise foi, est laissée au jugement du contrôleur, sous le contrôle souverain des tribunaux administratifs.

En principe, la bonne foi doit être établie par l'intéressé chaque fois qu'il invoque une *erreur de fait*.

Mais que décider si le déclarant invoque une *erreur de droit*, c'est-à-dire si, connaissant l'existence de la loi, il en fait, par erreur, une fausse application ? Strictement l'erreur de droit fait disparaître l'intention qui est nécessaire pour caractériser le délit et exempte le contribuable de toute responsabilité. En règle générale, on admet cependant que « l'interprétation de la loi s'impose comme son existence et nul ne peut se soustraire à son application en l'interprétant mal » (Garraud, op. cit., p. 197). L'interprétation des lois est, en effet, une question d'ordre public qui domine celle de la responsabilité individuelle.

En raison, cependant, de l'application récente de l'impôt général sur le revenu et des difficultés d'interprétation que la jurisprudence n'a pas encore eu l'occasion de trancher, l'erreur de droit est généralement considérée comme n'entachant pas la bonne foi du déclarant. Il serait excessif, en effet, d'appliquer rigoureusement la règle légale. Aussi, bien que cette bonne foi doive être en principe établie par le contribuable, l'Administra-

(1) GARRAUD R. : *Précis de Droit criminel*, édition 1918, p. 192.

tion la présume dans les deux cas suivants, prévus par les articles 199 et 200 de l'Instruction de 1918, articles que nous reproduisons textuellement :

« 1^{er} Tout contribuable qui se croirait fondé à ne pas faire entrer certaines recettes dans le décompte de son revenu ou à déduire au contraire certaines dépenses, alors que l'Administration soutiendrait un avis opposé, serait garanti contre tout risque de pénalité, s'il accompagnait la déclaration de son revenu de l'indication des recettes ou des dépenses au sujet desquelles ses prétentions sont en désaccord avec la doctrine administrative. La déclaration présentant dans ces conditions tous les éléments nécessaires à l'Administration pour établir l'imposition qu'elle estime justifiée, il n'y aurait lieu de comprendre dans le rôle aucun droit en sus, bien que la cotisation fût calculée sur un revenu plus élevé que le revenu déclaré ; même si la juridiction contentieuse, statuant sur la réclamation ultérieurement introduite par l'intéressé, confirmait la régularité de l'imposition, le contribuable ne serait redevable que du droit simple afférent au montant de son revenu imposable. »

« 2^o D'un autre côté, le contribuable, dont la déclaration est contestée, est, avant l'établissement du rôle, informé du chiffre auquel paraît devoir être porté le revenu qui servira de base à sa cotisation et, aux termes de la loi, il est invité à se faire entendre ou à faire parvenir ses observations ou son acceptation. L'acquiescement donné par l'intéressé à la rectification de sa déclaration ne fait pas obstacle en principe à l'application du droit en sus et, si le déclarant a tenté manifestement de dissimuler une part de son revenu, il ne lui suffit pas de consentir au rehaussement opéré par l'Administration avec preuves à l'appui pour échapper à la pénalité qu'il a encourue.

« Mais, puisque la loi a prévu expressément l'éventualité d'une acceptation, par le déclarant, de la base d'imposition qui lui est notifiée, il convient d'admettre que cette acceptation peut être prise en considération et valoir au contribuable l'exonération du droit en sus, en l'absence de toute intention de dissimulation ou négligence grave et s'il apparaît que l'atténuation du revenu déclaré ne provient que d'une interprétation défectueuse ou d'une connaissance imparfaite de la loi. »

Aux deux cas qui précèdent, il convient, selon nous, d'en ajouter un troisième qui se présente lorsque le déclarant produit spontanément une déclaration rectificative par laquelle il accuse un revenu supérieur à celui primitivement déclaré. Si cet acte n'a

été provoqué que par un remords de conscience ou par une meilleure compréhension de la loi, il ne semble pas qu'il y ait lieu d'appliquer le quintuple droit en sus. Ce serait décourager les bonnes intentions qui éviteraient, alors, de se manifester au grand préjudice du Trésor.

En résumé, l'Administration applique avec beaucoup de discernement cette pénalité du quintuple. Elle est indulgente pour les contribuables coupables seulement d'ignorance ou de négligence occasionnelle et n'exige pas d'eux qu'ils démontrent leur bonne foi, preuve qui serait souvent impossible à faire. Par contre, elle observe l'esprit comme la lettre de la loi en se montrant impitoyable pour le déclarant convaincu de dissimulation.

CHAPITRE IX

Contrôle des déclarations spéciales

Nous avons étudié, jusqu'ici, le contrôle de la déclaration relative à l'impôt général sur le revenu, souscrite, dans des conditions normales et régulières, par le contribuable passible de l'impôt.

Il nous reste à examiner comment s'effectue le contrôle de certaines déclarations spéciales présentées dans des conditions particulières.

Nous allons donc nous occuper successivement du contrôle :

- 1° De la déclaration souscrite hors délai ;
 - 2° De la déclaration non renouvelée ;
 - 3° De la déclaration des personnes non passibles de l'impôt ;
 - 4° De la déclaration des personnes non domiciliées en France.
-

SECTION I

Déclaration hors délai

LÉGISLATION.

On sait que l'article 3 de la loi du 30 juin 1923, modifiant l'article 16 de la loi du 15 juillet 1914, dispose qu'à partir de

l'année 1924, les déclarations « sont reçues dans les *deux premiers* mois de chaque année. Toutefois, les commerçants et industriels qui rentrent dans la catégorie visée à l'article 4 de la loi du 31 juillet 1917 et qui, au cours de l'année antérieure à celle de l'imposition, ont clos leur exercice comptable pendant le mois de décembre, sont admis à produire leurs déclarations jusqu'au 31 mars suivant. »

Le délai de deux mois est donc le délai de droit commun ; celui de trois mois est l'exception et peuvent seuls en bénéficier les contribuables limitativement désignés par l'article précité.

NON-RECEVABILITÉ DE LA DÉCLARATION HORS DÉLAI.

La loi fiscale étant d'interprétation stricte, il ressort nettement de ses termes que le délai de deux ou de trois mois est de rigueur quant à la recevabilité de la déclaration. Passé ce délai, la déclaration a encouru la déchéance.

Nous parlons, évidemment, de la recevabilité en droit. En fait, le contrôleur ne refuse jamais une déclaration, à quelque époque de l'année qu'elle lui parvienne. Mais toute déclaration reçue hors délai perd sa valeur juridique en ce sens qu'elle ne bénéficie plus de la présomption d'exactitude que la loi attache à la déclaration régulièrement souscrite. Elle est réputée non avenue et n'a que la valeur d'un simple renseignement susceptible ou non d'être retenu.

Conséquences. — Les conséquences de la non recevabilité de cette déclaration tardive sont les suivantes :

1° Si le contribuable a fait une déclaration régulière l'année précédente ou l'une des années antérieures, cette déclaration est considérée comme maintenue avec toutes les conséquences résultant de ce maintien. Cependant, au point de vue de l'application de majorations d'impôt pour insuffisance de revenu déclaré, il y a lieu de s'inspirer des instructions contenues dans la note-circulaire du 20 février 1922 que nous ferons connaître à la section suivante.

2° Si, au contraire, le contribuable n'est pas sous l'empire d'une déclaration antérieure, l'imposition prend la forme d'une taxation d'office avec toutes ses conséquences. Il en résulte que le contrôleur n'est pas lié par la déclaration tardive de l'intéressé. Il peut établir l'impôt sur un chiffre supérieur à celui indiqué sans avoir à suivre la procédure prescrite pour la rectification des

déclarations régulièrement souscrites. En cas de contestation après la publication du rôle, la charge de la preuve incombe au contribuable.

Pratiquement, le contrôleur vérifie la déclaration souscrite hors délai de la même façon qu'une déclaration régulière avec cette seule différence que, la charge de la preuve étant renversée, il peut, sur tous les points de la déclaration, demander des justifications. Si ces justifications ne peuvent être fournies, il établit l'imposition d'office sur le chiffre qui lui paraît vraisemblable.

MAJORATION D'IMPÔT POUR DÉCLARATION TARDIVE.

L'article 18 de la loi du 15 juillet 1914 stipule que « le montant de l'impôt est majoré de 10 % pour le contribuable qui n'aura pas souscrit de déclaration dans le délai prévu par l'article 16. » Cette majoration est, en outre, augmentée des deux décimes et demi prévus par l'article 110 de la loi du 25 juin 1920 ; elle est donc, en fait, de 12,50 %.

Cette sanction doit être appliquée objectivement ; il suffit que le fait matériel qu'elle punit soit réalisé, abstraction faite de tout élément intentionnel. Cette solution, toujours admise par la pratique administrative, a été sanctionnée par un arrêt du Conseil d'Etat du 7 avril 1922 (*Bull. Dup.*, 1922, p. 476) (1).

LE CONTRÔLEUR PEUT-IL ACCORDER UN DÉLAI SUPPLÉMENTAIRE DE DÉCLARATION ?

Beaucoup de contribuables, principalement les industriels et commerçants, sollicitent annuellement du contrôleur un délai supplémentaire de un, deux ou trois mois pour souscrire la déclaration de leurs revenus. Ce délai peut-il être accordé ?

En principe, non. Comme nous venons de le voir, le délai fixé par la loi est de rigueur, parce qu'il est d'ordre public et la loi ne renferme aucune disposition permettant aux agents de l'Admi-

(1) Voici un extrait des motifs de cet arrêt :

« Considérant que le sieur X... ne conteste pas qu'il n'a pas souscrit de déclaration dans le délai prévu par la loi ; que s'il argue de la négligence d'un comptable et de son absolue bonne foi, ces circonstances ne sauraient être utilement invoquées pour réclamer, par la voie contentieuse, l'exonération d'une majoration régulièrement appliquée. » (Rejet).

nistration d'y déroger en accordant un délai supplémentaire de déclaration (1).

Il ne semble pas, d'ailleurs, que de tels délais soient nécessaires. Les commerçants sont en effet admis à déclarer, dans la cinquième catégorie, soit le bénéfice réel qui ressort du dernier bilan connu au moment où la déclaration doit régulièrement être souscrite, soit le bénéfice évalué au moyen du chiffre d'affaires de l'année précédente, chiffre qu'il est facile d'obtenir rapidement.

Dans la pratique, cependant, le contrôleur accorde exceptionnellement et à titre officieux les délais supplémentaires de déclaration qui lui sont demandés lorsqu'il est certain que l'intérêt du Trésor se concilie ainsi avec celui du contribuable. Quand il s'agit de gros revenus qu'il importe d'imposer à la première émission des rôles, le contrôleur fait, en général, souscrire au contribuable une déclaration provisoire et approximative qui sert à établir la première imposition ; cette déclaration est ensuite complétée lorsque le contribuable est en mesure de le faire et une imposition supplémentaire est établie. Bien que ces procédés ne soient pas réguliers, nous estimons qu'il est de bonne administration de laisser au contrôleur le soin d'apprécier s'ils doivent être exceptionnellement utilisés. Dans tous les cas, la loi ne les ayant pas prévus, le contribuable ne peut s'en prévaloir et exiger un délai supplémentaire.

SECTION II

Déclaration non renouvelée

PRÉSUMPTION LÉGALE DE MAINTIEN.

La loi du 15 juillet 1914 dispose, au sixième alinéa de l'article 16, que « *le contribuable qui ne renouvelle pas sa déclaration est considéré comme ayant maintenu sa déclaration précédente.* »

Conformément à ce texte, le contribuable dont les revenus n'ont

(1) Voir dans ce sens *Bull. Dup*, 1922, p. 469.

pas varié peut s'abstenir de souscrire une déclaration nouvelle ; sa déclaration ancienne — la dernière en date — produit, à nouveau, tout son effet juridique par tacite reconduction. Le législateur a voulu ainsi dispenser d'une formalité — à vrai dire peu absorbante — celui qui n'a rien de nouveau à signaler à l'Administration.

Par un raisonnement *a contrario*, tout contribuable dont les revenus accusés par sa dernière déclaration ne sont plus exacts, doit souscrire une déclaration nouvelle. Faute d'accomplir cette formalité, il s'expose aux vicissitudes que nous signalons un peu plus loin.

INCONVÉNIENTS PRATIQUES DE CETTE PRÉSUMPTION LÉGALE.

Cette présomption légale, édictée dans une bonne intention, manque pratiquement son but pour la raison que le non renouvellement d'une déclaration n'est pas un acte positif (faire) mais une abstention (ne pas faire). Il en résulte, qu'en fait, cette abstention, le plus souvent irrégulière, a des causes multiples. Ainsi, une déclaration n'est pas renouvelée :

1° Parce que le contribuable maintient sa déclaration précédente ; c'est l'hypothèse sur laquelle la loi fonde sa présomption ;

2° Parce que le contribuable n'est plus passible de l'impôt ; il pense ne plus être imposé en ne souscrivant aucune déclaration ;

3° Par suite d'une omission involontaire ; l'intéressé a purement et simplement oublié de renouveler sa déclaration ;

4° Par suite d'une omission volontaire : le contribuable, dont les revenus ont augmenté, espère que ce fait passera inaperçu et que l'impôt continuera à être établi sur la base ancienne ;

5° Par suite d'un changement de résidence ; la déclaration est souscrite au lieu de la nouvelle résidence, fait ignoré du contrôleur qui possède encore le dossier individuel ;

6° Par suite d'une force majeure : maladie grave, aliénation mentale, etc...

7° Enfin, par suite du décès du contribuable.

L'expérience montre que le premier cas (maintien tacite) est moins fréquent que tous les autres réunis. Si donc le contrôleur faisait une application brutale de la présomption légale en établissant d'office une imposition, sur les anciennes bases, pour toutes les déclarations non renouvelées, il commettrait des erreurs quelquefois grotesques, comme par exemple l'imposition d'une personne décédée.

Aussi estimons-nous qu'il est nécessaire, pour le contrôleur, de mettre en cause, le contribuable intéressé avant d'établir toute imposition. C'est là, d'ailleurs, un travail purement matériel que le contrôleur peut confier à son employé. Lorsque celui-ci classe les déclarations reçues dans les dossiers individuels, il lui est facile de remarquer les contribuables qui n'ont pas souscrit de déclaration nouvelle. A ceux-là, il leur envoie une lettre (modèle n° 10-A) sur laquelle il appose, dans la colonne de gauche, réservée à la demande, un timbre humide portant une formule du genre de celle-ci : « Votre déclaration de l'année précédente n'ayant pas été renouvelée cette année, doit-elle, de ce fait, être considérée comme maintenue ? Si non, veuillez me faire parvenir, dans le plus bref délai, votre déclaration nouvelle (formule à retirer à la Mairie) ».

L'envoi de cette lettre est mentionné sur un bulletin du dossier (modèle n° 9) et son retour est surveillé. Dans la généralité des cas, nous avons constaté que le non renouvellement était dû, soit à un décès, soit à un départ, soit à un oubli.

Ainsi sont évitées de multiples erreurs d'imposition qu'il est préférable de prévenir que de réparer.

Comme conclusion, nous formulons le vœu que le sixième alinéa précité de l'article 16 soit abrogé et remplacé par la disposition suivante : « Le contribuable qui maintient sa déclaration précédente peut se contenter d'en produire l'affirmation dans le délai prévu par l'alinéa précédent. »

VÉRIFICATION D'UNE DÉCLARATION MAINTENUE.

La déclaration antérieure est supposée avoir été vérifiée en son temps. Si, à la suite de cette vérification, la déclaration a dû être rectifiée par le contrôleur, quel est le chiffre que le contribuable est présumé maintenir, est-ce celui primitivement déclaré par lui ou celui qui a été inscrit au rôle ?

L'Instruction de 1918 fournit la solution de cette question dans son article 185. Lorsque le contribuable a accepté la rectification ou n'a pas produit de réclamation, il est considéré comme maintenant sa précédente déclaration modifiée conformément à la rectification dont elle a été l'objet. Si, au contraire, il a introduit une réclamation, s'est la teneur même de sa précédente déclaration qui doit être considérée comme maintenue. Ceci posé, le contrôleur s'assure qu'aux divers paragraphes de la déclaration antérieure ne figurent pas d'indication ayant cessé d'être valables

pour l'année en cours ; il recherche en outre si des renseignements recueillis depuis le précédent examen ne l'autorisent pas à contester l'exactitude du revenu déclaré. Il procède pour le surplus comme à l'égard d'une déclaration nouvelle et adresse à l'intéressé les notifications qui peuvent être nécessaires avant de fixer la base de l'imposition (I, art. 217).

Au sujet de cette vérification, il y a lieu de distinguer pratiquement les deux cas suivants :

1^o Lorsque le revenu global du contribuable présente un caractère suffisant de fixité, notamment s'il est constitué principalement par des revenus de la richesse acquise (immeubles et valeurs mobilières) ou par ceux provenant de rentes viagères et de traitements ou salaires constants, le contrôleur est porté à conclure à l'exactitude du maintien de la déclaration.

Il y a lieu cependant, d'attirer ici l'attention sur le fait que, lorsque le revenu d'une personne dépasse sa faculté de consommation, une partie est mise en réserve et se transforme, l'année suivante, en capital productif, à son tour, de revenu, de sorte que le revenu global de cette personne s'accroît d'année en année, dans une proportion variable suivant les cas d'espèce.

Donc, lorsqu'un contribuable ayant un revenu important ne renouvelle pas sa déclaration, le contrôleur, s'appuyant sur les signes extérieurs, cherche à se rendre compte si ce contribuable — et sa famille — dépense annuellement tout son revenu ou en met une partie en réserve. Dans le premier cas, le maintien de la déclaration est réputé exact. Dans le second cas, il y a lieu de demander à l'intéressé des explications sur la prétendue stabilité de son revenu.

2^o Lorsque, au contraire, le revenu global du contribuable présente un caractère aléatoire, notamment s'il est constitué surtout par des bénéfices agricoles, industriels et commerciaux, non commerciaux, il est à présumer que le maintien de la déclaration est le fait d'un oubli ou d'une erreur, car, à moins d'une coïncidence imputable au seul hasard, les bénéfices de ces exploitations ne sont jamais exactement semblables d'une année à l'autre.

Dans ce cas, le contrôleur effectue une vérification approfondie, vérification d'ailleurs indispensable pour l'assiette de l'impôt cédulaire.

En tout état de cause, si le contrôleur constate que le revenu de la déclaration antérieure est devenu insuffisant, il entame la procédure de la rectification précédemment exposée et, si un désaccord avec le contribuable naît et persiste, il retient le chiffre

qu'il estime exact, sous réserve de pouvoir le justifier en cas de réclamation du contribuable devant le tribunal administratif.

SANCTION EN CAS DE MAINTIEN D'UNE DÉCLARATION DEVENUE INSUFFISANTE.

Le contribuable qui, à défaut de renouvellement de sa déclaration, est considéré comme ayant maintenu sa déclaration précédente, est régulièrement passible, lorsque son revenu imposable s'est accru, du *quintuple droit* en sus sur la partie de son revenu non déclarée, si toutefois cette insuffisance est supérieure au dixième du revenu imposable et s'il n'établit pas sa bonne foi.

La validité de l'application de cette pénalité, qui sanctionne une rectification de déclaration, est subordonnée à l'accomplissement régulier de la procédure de la rectification.

CAS OU LE CONTRIBUABLE DE BONNE FOI A OMIS DE RENOUVELER SA DÉCLARATION DANS LES DÉLAIS.

La note circulaire de la Direction générale, en date du 20 février 1922, n° 634, donne, à ce sujet, les instructions suivantes :

« En décidant que le contribuable qui n'a pas renouvelé sa déclaration est présumé avoir maintenu sa déclaration précédente, le législateur a eu principalement en vue de ne pas astreindre les redevables dont les revenus n'ont pas varié à l'obligation de reproduire chaque année leur déclaration. Pratiquement, il semble donc que la présomption légale ne doit plus subsister lorsqu'on se trouve en présence d'un contribuable, dont la bonne foi est suffisamment établie et qui, affirmant avoir omis de renouveler sa déclaration, produit, même en dehors du délai fixé par la loi, une nouvelle déclaration du montant exact de ses revenus.

« En conséquence, lorsque, d'après les éléments d'information dont il dispose, le contrôleur aura des raisons de penser que les revenus indiqués dans une déclaration ancienne, non renouvelée dans les deux premiers mois de l'année, sont inférieurs aux revenus réels de l'intéressé pendant l'année précédente, il aura soin d'inviter le contribuable, en lui signalant la rectification dont sa déclaration est susceptible : 1° à faire connaître s'il a entendu maintenir sa précédente déclaration, ou s'il a omis de produire

une déclaration nouvelle ; 2° à fournir, dans ce dernier cas, l'indication détaillée de ses revenus pendant l'année précédente.

« S'il résulte des explications du contribuable que celui-ci s'est abstenu en connaissance de cause de souscrire une déclaration ou s'il n'adresse pas de réponse, le quadruple droit en sus pourra être appliqué, étant entendu qu'en raison de sa gravité, et aux termes mêmes de la loi, cette surtaxe ne doit sanctionner que les insuffisances de déclaration dues au manque de bonne foi des contribuables.

« S'il apparaît, au contraire, que le redevable a réellement omis de renouveler sa déclaration et s'il fournit toutes les indications et justifications utiles, le quadruple droit ne devra pas être imposé et la majoration de 10 % sera seule appliquée, pour défaut de déclaration en temps utile dans le cas où l'augmentation du revenu serait relativement importante. »

SECTION III

Déclaration des personnes non passibles de l'impôt

Aux termes de l'article 6 du décret du 17 janvier 1917, le contribuable qui n'est pas passible de l'impôt peut en produire l'affirmation écrite qu'il adresse au contrôleur dans le délai ouvert pour la production des déclarations.

Cette affirmation est, en général, mentionnée à la quatrième page de la formule de déclaration, sur la ligne réservée à cet effet. Le contribuable doit en outre, remplir entièrement la formule à l'exception des paragraphes IV et VIII, car il n'est pas tenu de faire connaître son revenu.

UTILITÉ DE LA DÉCLARATION « NON IMPOSABLE ».

Cette déclaration doit être obligatoirement souscrite par le con-

tribuable qui, prédominamment imposé sur une déclaration antérieure, cesse d'être passible de l'impôt. Faute de la faire il est régulièrement imposé sur les bases de sa déclaration précédente réputées maintenues.

En dehors de ce cas, la déclaration dont nous parlons reste facultative. Elle présente une certaine utilité pour le contrôleur puisqu'elle lui fait connaître les dépenses qui grèvent l'ensemble du revenu ainsi que la situation et les charges de famille, toutes circonstances qui peuvent motiver la non imposition.

PRÉSUMPTION D'EXACTITUDE DE CETTE DÉCLARATION ; SES CONSÉQUENCES.

La présomption d'exactitude s'attache à toutes les déclarations et en particulier à celles qui consistent dans l'affirmation produite, par les contribuables, qu'ils ne sont pas passibles de l'impôt, eu égard au chiffre de leur revenu (I, art. 183). L'Administration ne peut donc imposer un contribuable ayant souscrit une semblable déclaration qu'à charge de démontrer l'inexactitude de l'affirmation en établissant que dans l'année qui a précédé celle de l'imposition, le contribuable a joui d'un revenu dont le montant, compte non tenu des déductions pour lesquelles les justifications indispensables n'ont pas été fournies, est au moins égal au minimum imposable.

Mais si elle fait cette démonstration, l'Administration a le droit de fixer la base de cotisation selon le mode prévu pour la taxation des contribuables qui n'ont souscrit aucune déclaration (I, art. 192).

Cette disposition semble conférer un avantage au contribuable qui fait spontanément l'affirmation en question. Il n'en est rien en vertu des dispositions de l'article 7 du décret du 17 janvier 1917 qui, modifiant ainsi les prescriptions du décret antérieurement en vigueur, accorde le même avantage à tout contribuable taxé d'office et qui réclame la décharge de son imposition pour le motif que son revenu imposable ne le rendrait pas passible de l'impôt.

VÉRIFICATION DE LA DÉCLARATION.

La vérification de la déclaration d'une personne qui se déclare

« non imposable » présente quelques difficultés qui tiennent à ce que le déclarant n'est pas tenu de faire connaître le montant des revenus nets des diverses sources. C'est donc au contrôleur à les déterminer. Les bases arrêtées pour l'assiette des impôts cédulaires lui fournissent, le plus souvent, de précieuses indications.

Lorsque le contrôleur arrive, par ses propres moyens, à une évaluation du revenu global tel que le contribuable est susceptible d'être imposé, il provoque les explications et observations de l'intéressé avant d'établir d'office toute taxation.

SECTION IV

Déclaration des personnes non domiciliées en France

LÉGISLATION.

Les personnes qui n'ont pas, en France, leur domicile réel mais qui y possèdent une ou plusieurs résidences habituelles, sont placées, au point de vue de l'impôt général sur le revenu, sous un régime tout à fait spécial, établi par l'article II de la loi du 15 juillet 1914 ainsi conçu :

« En ce qui concerne les personnes non domiciliées en France, mais y possédant une ou plusieurs résidences, le revenu imposable est fixé à une somme égale à sept fois la valeur locative de cette ou de ces résidences, à moins que les revenus tirés par le contribuable de propriétés, exploitations ou professions, sises ou exercées en France, n'atteignent un chiffre plus élevé, auquel cas ce dernier chiffre sert de base à l'impôt. »

Ces contribuables ne sont donc pas assujettis à l'impôt en considération de leur revenu global, mais sur une base partielle qui est, soit forfaitaire, soit réelle, suivant que l'une ou l'autre atteint un chiffre plus élevé.

VÉRIFICATION DU CONTRÔLEUR.

L'Administration admet, par une interprétation à notre avis trop bienveillante, que les personnes qui n'ont en France qu'une ou plusieurs résidences habituelles, ne sont pas tenues de souscrire une déclaration lorsqu'elles sont imposables d'après le système forfaitaire (I, art. 184).

Il en résulte que ces personnes ne se font généralement pas connaître elles-mêmes au contrôleur. C'est à cet agent qu'il appartient de les découvrir afin d'établir d'office l'impôt sur la base fixée par la loi. Pour cela, il profite de toutes les circonstances que lui procure l'exécution de sa fonction (recensement, tournée générale, recherche dans les divers services publics, notamment dans ceux qui sont chargés de la surveillance des étrangers, etc...) pour consigner, sur les bulletins de renseignements, toutes les indications utiles, bulletins qu'il envoie, le cas échéant, à ses collègues compétents. Ainsi tous les étrangers résidant en France — qui constituent la presque généralité des contribuables soumis à l'article II — sont fiscalement surveillés et les renseignements qui les concernent sont centralisés au lieu de leur principale résidence.

Grâce à cette centralisation, le contrôleur possède tous les éléments lui permettant de déterminer les valeurs locatives qui, multipliées par sept, donnent le revenu forfaitaire imposable. Ces renseignements lui font en outre connaître si l'intéressé tire des revenus de notre territoire. Si, dans ce dernier cas, aucune déclaration n'est souscrite, le contrôleur peut mettre en cause le contribuable afin d'être en mesure de savoir si ces revenus réels dépassent ou non le revenu forfaitaire. Si une déclaration est présentée elle est vérifiée suivant les procédés ordinaires. Il est d'ailleurs à remarquer que les éléments du revenu réel à retenir sont en général les bases préalablement arrêtées pour l'établissement des impôts cédulaires auxquels doivent être assujetties ces personnes.

Il y a lieu de préciser, en outre, que les intéressés ont droit aux déductions pour situation et charges de famille tout comme si le revenu global était pris en considération. Le ministre des Finances a même reconnu (Rep. min. dép., n° 9.460, J. O. du 1^{er} avril 1916) que ces déductions devaient être appliquées alors même que la femme et les enfants du contribuable auraient leur habitation à l'étranger et qu'il serait imposé, en France, sur le revenu forfaitaire.

Dans un autre ordre d'idées, le Conseil d'Etat a décidé que, lorsque le revenu est fixé d'après le système forfaitaire, l'évaluation ainsi faite représente le revenu imposable et il n'y a pas lieu d'en déduire les charges énumérées à l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 ; intérêts des dettes, arrérages de rentes, impôts directs, déficits d'exploitation. (Arrêts C. d'E. du 20 janvier 1922, *Bull. Dup.* 1922, p. 125, et du 3 novembre 1922, *Bull. Dup.* 1923, p. 77).

Attirons enfin l'attention sur le fait qu'en vue d'échapper partiellement à l'impôt, un certain nombre de personnes ayant des attaches à l'étranger, mais véritablement domiciliées en France, prétendent être domiciliées hors de notre territoire.

Le contrôleur, lorsqu'il a des soupçons à ce sujet, doit chercher la vérité. Pour cela, nous estimons qu'il peut s'inspirer des considérations suivantes : si la personne est étrangère elle est présumée avoir son domicile à l'étranger à moins qu'elle ait, en France, de façon évidente, le siège de ses intérêts ou de ses affaires ou qu'elle y réside de façon permanente ; si la personne est française, elle est présumée avoir son domicile réel en France et c'est à elle qu'il appartient, le cas échéant, de combattre cette présomption par la preuve contraire.

CHAPITRE X

Recherche des non-déclarants et taxation d'office

SECTION I

Recherche des non-déclarants

L'impôt général sur le revenu étant établi, en principe, sur la déclaration même du contribuable, il en résulte que celui-ci peut échapper à l'impôt s'il ne prend pas l'initiative de son imposition.

En fait, il n'est pas douteux que trop de gens réussissent encore à se soustraire à leurs obligations fiscales en gardant une attitude passive. Cependant, leur nombre diminue chaque année au fur et à mesure que s'accroît le contrôle de l'Administration. Les contrôleurs, en effet, ne s'attachent pas seulement à vérifier les déclarations souscrites ; ils s'efforcent encore de découvrir les non-déclarants irréguliers et de les taxer d'office.

En ce qui concerne la population stable, la recherche des non-déclarants est relativement aisée car le contrôleur a, par devers lui, des documents d'une importance essentielle revisés chaque année soigneusement et qui lui donnent le nom de toutes les per-

sonnes ayant, dans l'étendue de sa circonscription, une habitation meublée à leur disposition, habitation qui est généralement le lieu de leur domicile. Ces documents, dont nous avons déjà parlé, sont établis en vue de l'assiette de la contribution mobilière. La liste des contribuables imposés à cette contribution est aussi celle des contribuables passibles éventuellement de l'impôt général sur le revenu. Le contrôleur, avant son recensement ou sa tournée dans les communes rurales, procède à un rapprochement des dossiers individuels et des bulletins (mod. n° 2 *ter*) ou des états-matrices (modèle n° 1). Il fait, sur ces deux derniers documents, toute annotation nécessaire lui permettant de constater, d'un rapide coup d'œil, les contribuables imposés à l'impôt général et ceux qui ne le sont pas.

Nous savons que cette annotation, qui ne pouvait être que marginale, est désormais facilitée par le nouveau modèle du bulletin (modèle n° 2 *ter*) prévu par la circulaire du 6 août 1923, n° 1.403. Ce nouveau bulletin comprend en effet quatre colonnes réservées spécialement aux indications concernant l'assiette des impôts sur les revenus. Dans l'une, notamment, le contrôleur porte des abréviations relatives à la nature des impositions établies ou en surveillance. Ainsi, lorsque cet agent procède à son recensement, il lui est possible de demander à certaines personnes pour quels motifs elles ne possèdent pas de dossier alors que l'importance de leur loyer ou tous autres signes extérieurs font présumer la jouissance d'un revenu suffisant pour motiver leur imposition à l'impôt général sur le revenu. Si le contrôleur ne peut voir sur place ces personnes, il leur demande par écrit des explications avant d'établir une taxation d'office qui, peut-être, serait mal fondée.

La revision annuelle des bases de la contribution mobilière, précédée du rapprochement dont nous venons de parler, suffit, si elle est exécutée avec un soin particulièrement minutieux, à amener la découverte des non déclarants dont le domicile est stable.

Plus difficile est la recherche des non déclarants qui n'ont pas de foyer, qui vivent à l'hôtel, en chambre garnie ou qui n'ont même pas une résidence fixe. Remarquons, toutefois, que la plupart de ces personnes sont connues de l'Administration parce qu'elles exercent une profession salariée, commerciale ou non commerciale, qui ne passe pas inaperçue. Celles qui risquent d'échapper à l'impôt sont plutôt celles qui n'ont pas d'occupation ou de profession bien définie, qui vivent d'expédients louches, ou

encore celles qui possèdent une fortune composée principalement de valeurs mobilières au porteur. Le contrôleur, qui dispose d'un droit absolu de recherche dans tous les services publics, arrive cependant à connaître ces personnes, et, s'il les soupçonne d'élu-der l'impôt, il les met en cause pour explications.

SECTION II

Taxation d'office

NÉCESSITÉ ET CARACTÈRE JURIDIQUE.

Lorsque le contribuable passible de l'impôt général sur le revenu ne prend pas lui-même, comme il le doit, l'initiative de son imposition en souscrivant, dans les délais légaux, la déclaration de son revenu global, il ne saurait, pour cela, échapper à sa juste contribution. Puisqu'il refuse sa collaboration spontanée à l'Administration, celle-ci passe outre et détermine seule les bases de l'impôt. L'intérêt social doit l'emporter sur l'intérêt particulier d'un individu. La taxation d'office est donc un palliatif nécessaire.

Cette taxation d'office faite par le contrôleur se rattache, juridiquement, au système de la taxation administrative tout différent du système de la déclaration contrôlée qui est celui de droit commun en notre matière. L'intérêt pratique de cette distinction se révélera lorsque nous parlerons des réclamations contentieuses.

DANS QUELS CAS LA TAXATION D'OFFICE EST-ELLE UTILISÉE ?

Le texte qui précise les cas dans lesquels la taxation d'office est utilisée est l'article 19 (1^{er} alinéa) de la loi du 15 juillet 1914 qui décide que « *tout contribuable qui s'est abstenu de faire sa décla-*

ration ou de répondre à la demande d'éclaircissements du contrôleur est taxé d'office: »

Le cas normal qui motive le plus fréquemment une taxation d'office est celui du non déclarant irrégulier.

La loi prévoit un autre cas. C'est celui du contribuable qui, ayant souscrit une déclaration, s'est abstenu de répondre à une demande d'éclaircissements. L'article 9 (2^e alinéa) du décret du 17 janvier 1917 dispose en effet que « lorsque le contribuable a refusé de répondre à une demande verbale d'éclaircissements, ou lorsque la réponse faite à cette demande est considérée par le contrôleur comme équivalente à un refus de répondre sur tout ou partie des points à éclaircir, le contrôleur doit, avant de procéder à la taxation d'office, renouveler sa demande par écrit ». Si la réponse à cette demande écrite est inexistante ou constitue un refus déguisé de répondre, le contrôleur procède à la taxation d'office sans nouvel avis.

Il résulte des discussions parlementaires (1) que le droit de demander des éclaircissements n'entraîne pas, pour le contrôleur, celui de taxer d'office lorsque les éclaircissements fournis ne lui paraissent pas convaincants. Dans ce cas, il peut seulement rectifier la déclaration, dans les conditions précédemment exposées. Ce n'est que lorsque la réponse faite à la demande d'éclaircissements est purement et simplement un refus déguisé de répondre que le contrôleur peut procéder à la taxation d'office. C'est une question d'espèce qu'il appartient aux tribunaux de trancher en cas de contestation.

COMMENT EST DÉTERMINÉE LA BASE DE LA TAXATION D'OFFICE ?

Le contribuable refuse de faire connaître son revenu global. Le contrôleur doit l'évaluer à sa place ; comment s'y prend-il ?

Le texte primitif de la loi du 15 juillet 1914 (art. 19) — appliqué seulement pendant l'année 1916 — comportait un certain nombre de dispositions limitatives du pouvoir d'appréciation du contrôleur. La taxation devait être établie à l'aide des *éléments certains* dont le contrôleur disposait en vertu de ses fonctions, tels que les données servant à l'établissement des rôles des contributions directes et des taxes assimilées ainsi que de ceux qui,

(1) Voir notamment le rapport de M. PERCHOT, sénateur, *J. O.*, documents parlementaires de janvier 1917, p. 656, cité par BOCQUET, op. cit., p. 556.

recueillis par tous les services publics en vertu des lois existantes, devaient sans exception lui être communiquées. A défaut d'éléments certains, le revenu imposable ne pouvait dépasser : pour les propriétés bâties et non-bâties, une somme égale au revenu net servant de base à la contribution foncière ; pour les bénéfices agricoles, une somme égale à la moitié de la valeur locative des terres exploitées ; pour toutes professions assujetties à la patente, une somme égale à trente fois le principal de la patente.

Ces dispositions durent être abrogées au bout d'une année d'application par la loi du 30 décembre 1916 (art. 5), car elles aboutissaient à ce résultat paradoxal que le contribuable avait intérêt à se laisser taxer d'office plutôt que de souscrire la déclaration de son revenu. Les maxima, fixées forfaitairement, étaient généralement bien inférieurs aux chiffres réels, ce qui provoquait la faillite du système de la déclaration. Par cette abrogation très significative, le législateur de 1916 a marqué sa volonté de laisser au contrôleur le soin d'apprécier, en toute indépendance et suivant les cas d'espèce, le chiffre devant servir de base à la taxation. Aucun maximum ne lie son évaluation ; mieux, il n'est plus tenu de fonder son appréciation sur des éléments certains. Ce dernier point a été notamment précisé, par le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 26 janvier 1923 (*Bull. Dup.* 1923, p. 206).

Est-ce à dire que le contrôleur jouisse, depuis 1916, d'un pouvoir discrétionnaire analogue à celui des collecteurs de l'Ancien Régime chargés de déterminer les bases de la taille personnelle ? On ne saurait le prétendre étant donné que toute imposition d'office, faite par ce fonctionnaire, est susceptible d'un recours contentieux. Il n'y a pas de pouvoir discrétionnaire là où existe un recours de ce genre.

En réalité, le contrôleur possède, depuis 1916, la liberté d'appréciation qui lui est nécessaire pour tendre à une évaluation aussi exacte que possible du revenu global du contribuable. Il est encore à remarquer que si, dans sa déclaration, le contribuable doit nécessairement fournir le détail de ce revenu par catégorie, par contre le contrôleur dans l'élaboration de sa taxation d'office, n'est pas tenu de procéder ainsi. Il peut déterminer directement, en bloc, le chiffre du revenu global présumé, et c'est ce chiffre qui sert de base à l'impôt, sous réserve du droit de contestation du contribuable.

Arrivons maintenant, au fond de la question et examinons comment le contrôleur fixe, pratiquement, ce chiffre.

En principe, chaque fois qu'il s'agit de déterminer un revenu

administrativement, le contrôleur, pour atteindre une certitude plus grande, emploie parallèlement deux méthodes dont il compare ensuite les résultats : 1° La méthode analytique ou méthode d'évaluation directe ; 2° La méthode synthétique ou méthode d'évaluation par les signes extérieurs.

Voici comment ces deux méthodes sont appliquées pour la détermination d'office du chiffre du revenu global :

1° *Méthode d'évaluation directe.* — Le contrôleur s'attache à déterminer, à l'aide de toutes les données en sa possession et notamment de celles qui lui ont été fournies ou qu'il a recueillies pour l'établissement des divers impôts cédulaires, le produit net de chacune des sources de revenu dont, à sa connaissance, le contribuable dispose. Il aboutit en totalisant ces revenus partiels à une évaluation du revenu global (I. art. 194).

Le contrôleur n'est d'ailleurs pas tenu, pour établir le produit net de chaque catégorie, de retenir le revenu forfaitaire qui sert de base aux impôts fonciers et à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. Il peut — il doit même si le chiffre est supérieur — évaluer le revenu réel de ces diverses sources (Voir en ce sens Arrêt du C. d'E. du 12 janvier 1923, *Bull. Dup.* 1923, p. 205).

Dans la pratique, les taxations d'office les plus fréquentes sont effectuées à la suite de l'établissement des impôts cédulaires dont les bases seules suffisent à rendre le contribuable passible de l'impôt général sur le revenu. Il en est ainsi notamment pour un commerçant dont le bénéfice dépasse un certain chiffre ou pour le salarié dont le salaire seul, déclaré par l'employeur, excède le minimum imposable à l'impôt général sur le revenu.

Remarquons à cet égard que, lorsque des bulletins de salaire sont reçus par le contrôleur au nom de plusieurs membres de la même famille vivant en commun, l'impôt général sur le revenu doit être établi d'office sur la tête du chef de famille (alors même que ce dernier n'aurait pas de bulletin de salaire à son nom personnel). Le contrôleur n'a pas le pouvoir d'assurer lui-même, sans en être requis, des impositions distinctes. C'est au chef de famille à demander expressément qu'il soit dérogé, en sa faveur, au principe de l'imposition familiale.

Disons enfin que, puisque le contribuable n'a pas fait de déclaration, il est déchu de son droit de demander la déduction des charges qui peuvent grever son revenu global (art. 16 de la loi).

Le contrôleur, dans son évaluation, n'a donc pas à tenir compte de ces dépenses, énumérées à l'article 10.

2° *Méthode d'évaluation par les signes extérieurs.* — L'Instruction de 1918 (art. 195) donne, à ce sujet, les indications suivantes :

« A moins que le contrôleur n'ait acquis la certitude d'avoir ainsi tenu compte de toutes les sources d'où le contribuable tire ses revenus, il ne doit pas s'arrêter au résultat de l'évaluation détaillée à laquelle il a procédé sans le confronter avec celui qu'il tire, comme on l'indique plus loin, d'un autre mode de détermination. Autrement, il courrait le risque de faire bénéficier le contribuable d'une atténuation d'impôt injustifiée, de telle sorte que la taxation d'office constituerait pour les assujettis un régime beaucoup plus favorable que l'imposition établie d'après la déclaration exacte du revenu. Or, il serait inadmissible que le refus par le contribuable de déclarer le montant de son revenu eût pour conséquence de le soustraire au paiement de l'impôt qu'il aurait intégralement acquitté s'il s'était conformé à la prescription impérative de la loi.

« Aussi le contrôleur a-t-il soin, en s'aidant de tous les signes apparents du degré d'aisance ou de richesse du contribuable (habitation et résidences secondaires, domesticité, équipages, manifestations diverses, du train de vie), de faire une appréciation sérieuse de l'importance globale des ressources de l'intéressé et, lorsque l'estimation du montant apparent de ces ressources dépasse la somme des revenus que fait ressortir l'évaluation détaillée, le contrôleur l'adopte comme base de taxation (1).

Il est tenu compte d'ailleurs des déductions motivées par la situation de famille du contribuable, toutes les fois que celle-ci a été signalée par l'intéressé ou qu'elle est notoirement connue. » (2).

(1) En ce qui concerne toutefois les personnes ayant une résidence en France, sans y être domiciliées, on ne saurait faire état de l'importance de leurs ressources générales pour asseoir leur imposition (1, art. 176). Leur revenu imposable doit rester, par suite, fixé à une somme égale à sept fois la valeur locative des locaux d'habitation dont elles disposent, s'il ne résulte pas de données certaines que le montant de leurs revenus tirés de sources situées en France atteint un chiffre plus élevé.

(2) Après l'établissement du rôle, le contribuable pourrait d'ailleurs obtenir, par voie de réclamation, le bénéfice des déductions auxquelles il aurait droit en raison de sa situation de famille.

C'est donc par la comparaison des résultats fournis par ces deux méthodes que le contrôleur arrive à la fixation du revenu imposable.

MAJORATIONS DE DROITS.

A la taxation d'office sont applicables les majorations de droit prévues par l'article 18 de la loi du 15 juillet 1914, modifié par l'article 2 de la loi du 31 juillet 1920. Les majorations sont de deux sortes, suivant les cas :

1° Le contribuable, taxé d'office par suite de son refus de répondre à une demande d'éclaircissements, est passible du quintuple droit en sus sur la différence entre le revenu déclaré et le revenu pris pour base de l'imposition, lorsque cette différence excède le dixième du revenu imposable.

La même majoration est due par un contribuable qui a déclaré à tort n'être pas imposable, si la fraction taxée du revenu pris pour base d'imposition est supérieure au dixième du revenu total. (L. art. 201).

2° Le contribuable qui est taxé d'office à défaut de déclaration n'est passible que de la majoration de 12,50 % sur le montant de l'impôt.

Pourquoi le fait de dissimuler la totalité de son revenu est-il moins puni que celui de n'en dissimuler qu'une partie ? Il serait vain de chercher à donner, à cette question, une réponse satisfaisante.

PROCÉDURE APPLICABLE A LA TAXATION D'OFFICE.

La taxation d'office n'exige, pour sa validité, aucune condition de forme. Il suffit que les conditions de fond soient remplies pour que le contrôleur puisse établir d'office l'impôt, directement, sans préavis.

Cette façon de voir, admise d'ailleurs sans contestation, a été sanctionnée par le Conseil d'Etat dans un arrêt du 12 mai 1922 (*Bull. Dup.* 1923, p. 42) et dans un autre arrêt du 23 février 1923 (*Bull. Dup.* 1923, p. 209). Cette Haute juridiction a décidé que « lorsqu'un contribuable s'abstient de souscrire une déclaration, l'Administration n'est tenue, préalablement à la taxation d'office, ni de lui adresser une mise en demeure, ni de procéder à une vérification sur place de sa comptabilité. »

De même, lorsque le contribuable, qui a fait une déclaration, s'est abstenu ou a refusé de répondre à une demande d'éclaircissements (lettre mod. N° 10 A), le contrôleur procède à la taxation d'office sans nouvel avis (L. art. 216).

Ainsi donc, aucune procédure particulière n'est exigée pour la taxation d'office. Les éléments servant de base à cette taxation, ainsi que le chiffre du revenu arrêté par le contrôleur, ne sont pas obligatoirement notifiés au contribuable. Celui-ci ayant expressément ou tacitement refusé son concours, le législateur a estimé qu'il n'y avait pas lieu de l'astreindre à une collaboration pour laquelle il témoignait si peu d'empressement. Il n'a donc institué aucune tentative d'arrangement amiable, aucun échange préalable d'explications avec le contrôleur. Le contribuable est, si l'on peut dire, *taxé par contumace* ; son revenu est évalué malgré lui, sans lui, et il n'a connaissance de ce fait que lorsqu'il reçoit, du percepteur, son avertissement.

Nous apercevons, ici, la différence profonde qu'il y a, juridiquement, entre la rectification de la déclaration, pour laquelle une procédure très rigoureuse est prescrite et la taxation d'office, qui n'en comporte aucune.

Dans la pratique, cependant, la taxation d'office est le plus souvent précédée d'une demande officieuse de renseignements adressée par le contrôleur au contribuable. Cette façon de procéder évite bien des erreurs, car il arrive, par exemple, que le contribuable est imposé à une autre adresse, à des charges de familles inconnues, est astreint à des dépenses professionnelles importantes, etc... Il importe donc que le contrôleur soit au courant de ces circonstances qui suffisent, bien souvent, à rendre non-imposable l'intéressé.

RÉCLAMATIONS CONTRE LA TAXATION D'OFFICE.

Le contribuable taxé d'office peut exercer un recours contre cette taxation, après la publication du rôle, devant la juridiction compétente : Conseil de Préfecture au premier degré, Conseil d'Etat en appel. C'est dans ce recours que réside la garantie de ses droits individuels ; c'est ce recours qui proscriit tout arbitraire dans l'assiette de nos nouveaux impôts.

Dans sa réclamation, le contribuable peut, soit soutenir qu'il a été taxé d'office à tort attendu qu'il n'est pas passible de l'impôt, soit prétendre seulement que son revenu véritable est infé-

rieur à celui qui lui a été infligé. Examinons successivement chacun de ces deux cas.

1° *Le contribuable soutient n'être pas passible de l'impôt.* — Une personne non imposable n'est pas tenue de souscrire une déclaration. L'Administration ne peut donc pas lui faire un grief de son silence. Aussi, pour concilier tous les droits, le décret du 17 janvier 1917 (art. 7) institue-t-il le régime spécial suivant :

Dans sa déclaration, le contribuable qui demande la décharge de son imposition par le motif que son revenu imposable ne le rendrait pas passible de l'impôt général sur le revenu, doit donner toutes les indications contenues aux divers paragraphes de la formule de déclaration (mod. N° 1) à l'exception des paragraphes IV (revenus nets des diverses catégories) et VIII (récapitulation). Il doit en outre, le cas échéant, remplir la formule (mod. N° 1 bis) relative aux dégrèvements pour charges de famille. Faute par lui de se conformer à cette prescription, il ne peut prétendre au bénéfice des déductions pour les dettes ou charges au sujet desquelles il n'a pas donné ces indications.

Devant le tribunal, *l'Administration est tenue de prouver que le contribuable est passible de l'impôt* en établissant que, dans l'année qui a précédé celle de l'imposition, il a joui d'un revenu au moins égal au minimum imposable, après déduction des seules dettes et charges pour lesquelles des indications auront été fournies par le contribuable dans les conditions fixées ci-dessus et auront été l'objet de justifications suffisantes.

Mai, cette preuve faite, le contribuable ne peut obtenir une réduction de sa cotisation *qu'en apportant la preuve qu'il a été surtaxé* (Arrêt C. d'E. du 9 mars 1923, *Bull. Dup.* 1923, p. 203). On retombe, en effet, sous le régime ordinaire de la taxation d'office que nous allons maintenant examiner.

2° *Le contribuable, passible de l'impôt, conteste le chiffre de la taxation d'office.* — La loi du 15 juillet 1914 (art. 19, 2° alinéa) stipule « qu'en cas de désaccord avec le contrôleur, le contribuable taxé d'office ne peut obtenir, par la voie contentieuse, la décharge ou la réduction de la cotisation qui lui a été ainsi assignée qu'en apportant toutes les justifications de nature à faire la preuve du chiffre exact de son revenu, et il supporte la totalité des frais de l'instance, y compris ceux d'expertise. Toutefois, au cas où son revenu, établi par la juridiction compétente, ne serait

pas supérieur de plus de 10 % au chiffre de revenu produit par lui, ces frais incombent à l'Etat ».

Si nous laissons de côté la question des frais (qui sont exceptionnels en la matière), ce texte met nettement la preuve à la charge du réclamant. C'est précisément dans l'obligation, pour le contribuable, de démontrer, devant la juridiction contentieuse, l'exagération de l'évaluation administrative que se révèle principalement le caractère juridique de la taxation d'office.

La jurisprudence se montre d'ailleurs — et à juste titre — très exigeante quant aux justifications que doit produire le réclamant. C'est ainsi que le Conseil d'Etat a maintenu les bases d'impositions « à défaut de justifications apportées par le contribuable, celui-ci s'étant borné, en l'espèce, à fournir un inventaire de ses opérations industrielles, sans produire d'éléments de vérifications ». (Arrêt C. d'E. du 7 avril 1922, *Bull. Dup.* 1922, p. 475) (1).

De même le Conseil d'Etat, dans un autre arrêt du 12 janvier 1923 (*Bull. Dup.* 1923, p. 205), a décidé qu'un contribuable taxé d'office qui se borne à indiquer le total des recettes et des dépenses afférentes aux immeubles dont il serait propriétaire et qui ne fournit aucun élément de vérification, ne peut être considéré comme ayant apporté les justifications de nature à faire preuve du chiffre exact de son revenu.

CONCLUSION.

Le contribuable qui s'est laissé taxer d'office se trouve ainsi, par sa propre faute, dans une situation fort embarrassante. Il aurait pu, en souscrivant régulièrement sa déclaration, bénéficier de la présomption d'exactitude que la loi attache à l'accomplissement de cette formalité. Il ne l'a pas voulu. Imposé d'office sur un chiffre nécessairement fort, il doit alors, ou payer sans mot dire cet impôt exagéré, ou alors se présenter devant le tribunal administratif, muni, non seulement de la déclaration qu'il a refusé d'établir en temps voulu, mais encore de justifications que la jurisprudence veut complètes et précises. Rarement, d'ailleurs, pareilles justifications sont convaincantes, car, s'il est facile

(1). Voir aussi l'arrêt précité du 12 mai 1922, *Bull. Dup.*, 1922, p. 42.

bien souvent de prouver que l'on a joui de tel ou de tel revenu, il est, par contre, fort difficile de prouver que l'on n'a joui *que de ces revenus*. Comment prouver, par exemple, que l'on n'a pas encaissé des coupons de titres au porteur ? On peut arriver à prouver un fait positif ; mais la démonstration d'une abstention est pratiquement impossible.

CHAPITRE XI

Réparation des insuffisances d'imposition et des omissions

Droit de répétition du Trésor

SECTION I

Droit de répétition du Trésor du vivant du contribuable

INSUFFISANCE DE REVENU DÉCLARÉ.

La loi du 15 juillet 1914 dispose, dans son article 17 (2^e alinéa), que « lorsqu'une insuffisance du revenu déclaré aura été constatée par l'Administration après l'établissement du rôle, la cotisation correspondant à cette insuffisance pourra être réclamée au contribuable *soit dans l'année même, soit au cours des cinq années suivantes.* »

Ce supplément d'impôt comprend, s'il y a lieu, le droit en sus qui sanctionne les atténuations de déclaration. Remarquons, à ce sujet, que ce droit en sus ne peut être infligé que si l'insuffisance constatée dépasse le dixième du revenu imposable. Mais

la réparation de l'insuffisance n'est pas subordonnée à cette condition. Le supplément d'impôt peut être établi, sans pénalité, lorsque l'atténuation est inférieure à ce dixième.

En disposant, d'autre part, que cette imposition supplémentaire pourra être réclamée au contribuable dans le délai indiqué, la loi exprime tacitement que les rôles comprenant cette imposition doivent, non seulement être émis, mais encore publiés avant le 31 décembre de la cinquième année qui suit celle à laquelle se rapporte l'imposition. C'est, en effet, par la publication et non par l'émission des rôles que l'impôt est réclamé au contribuable (Rép. min. dép. N° 16, 439, *J. O.* du 2 janv. 1923).

INSUFFISANCE D'UNE TAXATION D'OFFICE.

La loi du 15 juillet 1914 ne parle, dans la disposition précitée de l'article 17, que de la réparation des insuffisances *de revenu déclaré*. La loi du 29 décembre 1915 (art. 5), complétant cette formule trop restrictive, dispose que « les délais visés au paragraphe 2 de l'article 17 de la loi du 15 juillet 1914 seront applicables aux *taxations d'offices* ».

Il est donc bien établi que le contrôleur n'est pas lié par sa taxation d'office. Si, après l'avoir établie, elle lui paraît insuffisante, il peut la rehausser ; mais le supplément d'impôt qui en résulte ne peut être réclamé au contribuable que dans l'année même ou au cours des cinq années suivantes.

Pratiquement, lorsqu'un contribuable persiste à ne pas vouloir souscrire de déclaration et préfère se laisser taxer d'office chaque année, il y a tout lieu de supposer qu'il gagne à cette manœuvre. La taxation d'office est vraisemblablement atténuée et ne peut être maintenue au même chiffre. Le contrôleur cherche donc, par tâtonnement, ce que nous avons appelé précédemment le point de saturation, c'est-à-dire le chiffre de taxation qui, ayant atteint le revenu véritable, détermine le contribuable à réclamer et à produire, désormais, sa déclaration. Une fois ce point trouvé, le contrôleur revient sur les taxations passées et essaie de trouver, pour chacune des impositions des cinq années précédentes, ce point de saturation qui sera la mesure du revenu du contribuable et qui servira de base à un supplément d'impôt.

RÉPARATION DES OMISSIONS TOTALES.

Rien dans les textes n'indique que l'Administration ait le droit de réparer des omissions totales. Mais « le droit de rectifier les impositions établies d'office d'après un revenu insuffisant a pour corollaire évident celui de réparer dans les mêmes délais les omissions totales. Par suite, les contribuables passibles de l'impôt pour une année quelconque peuvent être valablement cotisés soit dans l'année même, soit au cours des cinq années suivantes » (I. art. 204).

Dans la pratique, chaque fois que le contrôleur reçoit la première déclaration souscrite par un contribuable ou découvre une personne passible de l'impôt, il ne limite pas son examen aux revenus de l'année précédente ; il l'étend à ceux des cinq années antérieures à cette année-là de façon à être en mesure d'établir, le cas échéant, non seulement l'impôt de l'année même (basé sur le revenu global de l'année précédente) mais encore l'impôt des cinq années antérieures. Le contribuable peut donc être imposé au maximum sur les revenus des six années antérieures à celle de l'imposition, l'impôt relatif à chaque année constituant d'ailleurs un article de rôle distinct et étant calculé d'après les procédés et tarifs en vigueur à l'époque.

PROCÉDURE APPLICABLE A L'ÉTABLISSEMENT DES IMPOSITIONS SUPPLÉMENTAIRES.

« Pour l'établissement des impositions supplémentaires, les contrôleurs observeront, bien que la loi ne contienne aucune stipulation expresse à cet égard, la procédure prescrite en ce qui touche le redressement des déclarations ; ayant reconnu l'insuffisance d'une cotisation (imposition sur déclaration ou taxation d'office) portée dans un rôle précédemment émis et se proposant de la réparer, ils en aviseront préalablement l'intéressé, lui fourniront les explications indispensables et l'inviteront à présenter ses observations par écrit ou à se faire entendre. »

Ainsi s'exprime l'article 206 de l'Instruction de 1918.

JUSTIFICATION DU DROIT DE RÉPÉTITION DU TRÉSOR.

Dans notre ancien système d'impôts directs, le droit, pour

l'Administration, de réparer les insuffisances d'imposition et les omissions est limité aux impôts de quotité et ne peut, en principe, s'étendre au delà de l'année courante. Ainsi, un commerçant omis à la contribution des patentes ne peut pas être repris supplémentairement au delà du 1^{er} janvier de l'année en cours, alors même qu'il exercerait sa profession depuis longtemps. L'explication de cet état de choses est que nos anciens impôts sont basés sur des signes extérieurs dont la constatation incombe généralement aux agents de l'Administration, la déclaration des éléments imposables par le contribuable étant exceptionnelle. Si ces fonctionnaires commettent des erreurs d'appréciation ou des omissions, on ne saurait en rendre responsables les contribuables qui n'ont aucun rôle à jouer dans l'assiette de ces impôts. Donner à l'Administration le droit de réparer ses propres fautes, pour plusieurs années antérieures, eut été préjudiciables à l'intérêt public. Il était nécessaire, dans ces conditions, de faire bénéficier le contribuable sous-taxé ou omis, de la prescription annale.

Notre nouveau système d'impôts directs, notamment l'impôt général sur le revenu, est, au contraire, basé sur la *déclaration obligatoire* du contribuable. C'est à ce dernier qu'incombe le soin de prendre l'initiative de son imposition. S'il ne le fait pas, il peut être omis au rôle de l'année en cours ; ou, s'il le fait insuffisamment, il peut bénéficier d'une atténuation irrégulière, et cela par sa propre faute. Il eut été abusif, dans ces conditions, de le faire profiter d'une amnistie aussitôt l'année écoulée. Aussi le législateur a-t-il décidé que cette faute pouvait être réparée, par l'Administration, dans les rôles de l'année même (ce qui est le droit commun en matière de contributions directes) ou dans ceux publiés au cours des cinq années suivantes.

Nous aurons à critiquer la brièveté de ce délai dans notre section suivante. Faisons simplement ressortir ici l'utilité pratique, pour le contrôle des déclarations, de ce droit de répétition du Trésor. Etant donné le travail considérable qui incombe actuellement à chaque contrôleur, il est matériellement impossible à ces agents de vérifier à fond, chaque année, toutes les déclarations qu'ils reçoivent et de rechercher les omissions commises sur toute l'étendue de leur ressort. Ils sont généralement obligés de répartir l'accomplissement de ce travail — qui constitue la partie essentielle de leur tâche — sur deux ou trois années. Ils divisent donc l'étendue de leur circonscription en deux ou trois séries à peu près équivalentes au point de vue de l'importance de la matière imposable. Chaque année ils procèdent à la vérification

approfondie des déclarations des contribuables domiciliés dans l'une de ces séries et à la recherche des non-déclarants. Cette façon de procéder, outre qu'elle se justifie par sa nécessité même, a l'avantage de permettre au contrôleur, lorsqu'il s'occupe d'un contribuable, de pousser très loin son examen et de procéder à des mises au point en général identiques pour plusieurs années ; d'autre part le contribuable, le plus souvent convoqué au bureau du contrôleur, ou visité à son domicile, n'est dérangé qu'une fois tous les deux ou trois ans.

Le contrôle approfondi des déclarations n'est donc actuellement possible que par suite de l'existence du droit de répétition du Trésor.

SECTION II

Droit de répétition du Trésor après le décès du contribuable

§ I. — Dispositions en vigueur

ÉTENDUE DU DROIT DE REPRISE APRÈS DÉCÈS.

Le droit de répétition accordé à l'Administration n'est pas éteint au décès du contribuable et peut d'une manière générale être exercé envers les héritiers de ce dernier dans les délais ci-dessus indiqués (I. art. 205).

Si donc, par les moyens ordinaires dont il dispose, le contrôleur vient à découvrir une insuffisance ou une omission d'imposition il peut, même si le contribuable est décédé, établir une imposition supplémentaire, soit au titre de l'année même, soit au titre des cinq années antérieures. Le droit commun s'applique en la matière.

Le législateur, estimant avec juste raison que les reprises après décès sont provoquées principalement par la connaissance de l'actif successoral, a estimé, dans le but de ménager les intérêts du Trésor et de parer au peu d'empressement que mettraient les héritiers à faire la déclaration à laquelle ils sont tenus pour l'acquiescement des droits de mutation par décès, qu'il y avait lieu d'édicter des dispositions particulières lorsque les insuffisances d'imposition ou les omissions sont découvertes à l'occasion de l'ouverture de la succession. C'est ainsi qu'il a voté l'article 20 de la loi du 15 juillet 1914 précisé et complété par l'article 2 du décret réglementaire du 17 janvier 1917. Voici le texte de ce dernier article :

« Lorsque, à la suite de l'ouverture de la *succession* d'un contribuable, il a été constaté que ce contribuable a été omis à tort ou insuffisamment imposé aux rôles de l'année de son décès ou de l'une des cinq années antérieures, il sera procédé au recouvrement des impôts non perçus, majorés comme il est dit à l'article 18 de la loi, au moyen de rôles qui peuvent être émis au cours des deux années suivant la déclaration de la succession ou, si aucune déclaration n'a été faite, le paiement par les héritiers des droits de mutation après décès.

« L'imposition est établie au nom de la succession et les ayants droit sont tenus solidairement d'en acquitter le montant. »

Cette disposition doit être bien comprise. Elle n'a pas pour but de réduire, mais d'augmenter la durée du droit de reprise du Trésor après décès. Dans tous les cas, le contrôleur peut établir, une année donnée, une imposition supplémentaire au titre de cette année ou des cinq années antérieures, que la découverte de l'insuffisance d'imposition ou de l'omission soit due ou non aux documents et actes relatifs à l'ouverture de la succession et détenus par l'Administration de l'Enregistrement. Ces documents font partie de ceux qu'il a le droit de consulter dans l'exercice normal de ses attributions. Il peut donc les utiliser pour les reprises qu'il opère d'après les règles générales.

Mais — et c'est là l'innovation de l'article 11 précité — lorsque la découverte dont nous parlons est due aux renseignements fournis par les documents relatifs à l'ouverture de la succession, le droit de répétition, à la condition toutefois qu'il soit exercé pendant les deux années qui suivent la déclaration de succession ou le paiement des droits de mutation, s'étend, non seulement aux impôts afférents à l'année courante et aux cinq années qui

la précédent, mais à ceux qui se rapportent à l'année du décès et aux cinq années antérieures.

Exemple : Soit un contribuable décédé en 1921 et dont la déclaration de succession a été faite en 1922 :

Une reprise, au vu de cette déclaration peut valablement être effectuée tant en 1923 qu'en 1924 pour les impôts de 1921 et des cinq années précédentes. Si cette reprise n'est établie qu'en 1925, c'est-à-dire plus de deux ans après la déclaration de succession, elle est régie par le droit commun ; en l'espèce elle ne peut s'appliquer qu'aux impôts établis au titre des années 1920 et 1921, car toute imposition supplémentaire faite en 1925 ne peut remonter au delà de l'impôt de 1920 (revenu de 1919).

Si nous supposons maintenant que le contrôleur découvre l'insuffisance d'imposition en 1924, par d'autres documents que ceux relatifs à l'ouverture de la succession, nous sortons de l'hypothèse prévue par l'article 11 précité et nous retombons encore dans le droit commun. Dans ces conditions le contrôleur ne peut en 1924, établir un supplément de droit qu'au titre des années 1919, 1920 et 1921 (année du décès).

Ainsi, on constate bien que la disposition de l'article 11 ne restreint pas, mais augmente le droit de répétition puisqu'elle permet, en 1924, d'établir des rappels d'impôt non seulement pour 1919, 1920, 1921 mais aussi pour 1916, 1917 et 1918, c'est-à-dire pour huit années en arrière, au maximum.

APPLICATION DES MAJORATIONS DE DROIT.

La réparation, après le décès du contribuable, des insuffisances de déclaration entraîne, dans les conditions du droit commun, l'application de la majoration du droit en sus. C'est ce qui résulte nettement de la loi (art. 20) et de la jurisprudence. Par un arrêt récent, le Conseil d'Etat a, en effet, décidé que les majorations de droits sont, le cas échéant, très légitimement applicables, car elles ne constituent pas une *peine* qui ne pourrait frapper que l'auteur de l'infraction et ne pourrait être étendue à ses héritiers, mais seulement une majoration ayant un *caractère nettement fiscal*, grevant le patrimoine de l'assujetti et constituant, après son décès, une dette de la succession à la charge de ses héritiers. (Arr. C. d'E. du 23 fév. 1923, *Bull. Dup.* 1923, p. 163).

Si l'imposition supplémentaire porte sur une taxation d'office reconnue atténuée, la majoration n'est pas celle du quintuple

des droits en sus, mais seulement de 12,50 % du montant de l'impôt. Cette majoration de 12,50 % s'applique aussi au cas de réparation d'une omission totale, le législateur ayant frappé moins durement le fraudeur total que le fraudeur partiel, ce qui est inexplicable.

AU NOM DE QUI EST ÉTABLIE L'IMPOSITION APRÈS DÉCÈS.

L'article 11 du décret est très explicite à cet égard, il stipule que « l'imposition est établie au nom de la succession et les ayants droit sont tenus solidairement d'en acquitter le montant. »

L'article du rôle supplémentaire est libellé au nom de X... *décédé, par Y... et consorts, héritiers* (I. art. 205). En raison de la solidarité qui existe entre les débiteurs, il n'est pas utile de rédiger l'article au nom de tous les héritiers, procédé qui présenterait d'ailleurs les dangers de toute énumération à caractère limitatif ; il suffit de mettre en cause l'un des débiteurs solidaires, si possible celui dont la solvabilité est certaine. Le recouvrement est ensuite poursuivi contre lui, sauf son recours contre ses co-héritiers dans les conditions établies par notre code civil.

§ 2. — Contrôle des déclarations relatives à l'impôt général sur le revenu par les déclarations de succession

A) THÉORIE ET PRATIQUE DE CE CONTRÔLE.

Les impôts successoraux, qui comprennent la taxe successorale et les droits de mutation, constituent, sous leur forme et avec leurs tarifs actuels, un véritable prélèvement sur le *capital* au profit de l'État.

L'Administration de l'Enregistrement, chargée de l'assiette et du recouvrement de ces impôts, doit donc, pour s'acquitter de sa tâche, déterminer le plus exactement possible, en se basant sur la déclaration des héritiers, le capital laissé par le *de cujus*.

A ce sujet, les règles anciennes, qui datent de la loi fondamentale de l'Enregistrement du 22 frimaire an VII, ont été modifiées et améliorées par des lois successives. C'est ainsi que la loi du 18 mai 1850 (art. 7), suivie de dispositions postérieures, a soumis, aux droits de mutation par décès toutes les valeurs mobilières étrangères dépendant d'une succession régie par la loi française, lorsque le défunt a été autorisé à fixer son domicile en France. La

même loi établit que les titres de bourse seront estimés au cours moyen du jour de la transmission. La loi du 27 mai 1918 substitue à l'ancien procédé forfaitaire d'évaluation des immeubles celui de l'évaluation de leur valeur vénale réelle à la date de la transmission. Enfin, la loi du 25 février 1901, fort importante en la matière, pose des règles plus équitables relatives à l'évaluation de l'usufruit et de la nue-propriété et, surtout, admet la déduction du passif, jusque-là refusée.

Cet exposé schématique nous permet de dire qu'en thèse générale l'Administration de l'Enregistrement, après avoir exercé son contrôle sur la déclaration de succession, connaît l'actif successoral, évalué au jour du décès, et la composition de cet actif. De plus, lorsque le partage de la succession est liquidé, cet acte indique en outre la part recueillie par chaque héritier.

Il est superflu d'insister longuement sur l'utilité, pour le contrôle des déclarations relatives à l'impôt général sur le revenu, des indications fournies ainsi par les documents relatifs à l'ouverture et au partage d'une succession. Entre le capital et le revenu, il y a une corrélation si étroite qu'il est possible, sans de grandes chances d'erreurs, de calculer l'un en fonction de l'autre, surtout lorsque l'on sait, comme en matière successorale, que le capital se compose de tels immeubles, de telles valeurs, de tels droits de créance. L'actif successoral constitue la fortune acquise, le patrimoine du contribuable au jour de son décès ; il est donc facile au contrôleur, en scrutant la déclaration de succession, d'en déduire le revenu procuré par cette richesse acquise, renseignement précieux en ce qui concerne notamment les revenus des valeurs et capitaux mobiliers pour lesquels le législateur n'a pas encore cru devoir édicter des mesures directes de contrôle. A ces revenus produits par le capital transmissible, le contrôleur ajoute les revenus que le *de cujus* retirait, le cas échéant, de son travail personnel : salaires, émoluments divers, bénéfices, etc..., produits en général déclarés ou connus sans trop d'erreurs. Il obtient ainsi le revenu réel global au cours de l'année précédant celle du décès. Il en déduit, suivant la nature et l'importance des diverses sources de revenus, le revenu global approximatif des cinq années antérieures.

Cela fait, il rapproche les chiffres ainsi obtenus de ceux déclarés, de son vivant, par le contribuable. Si la différence constatée reste dans les limites d'une tolérance nécessaire, il en conclut à l'exactitude des déclarations et classe le dossier dans les archives si toutes les impositions antérieures ont bien été établies.

Si, au contraire, la différence excède les limites de cette tolérance, le contrôleur poursuit la réparation de l'insuffisance (ou de l'omission totale) suivant les règles déjà exposées. Avant d'établir toute imposition supplémentaire, il met en cause les héritiers solidai-
rement responsables, dans la personne de l'un d'entre eux (le plus solvable, par exemple, ou celui qui recueille la part successorale la plus forte, ou le légataire universel, ou enfin celui qui habite dans le lieu de la résidence du contrôleur). Il observe, vis-à-vis de cet héritier, la procédure afférente à la rectification des déclarations : il lui notifie le rehaussement proposé, l'invite à se faire entendre ou à présenter ses observations. L'exercice du droit de répétition du Trésor n'est entâché ainsi d'aucun vice de forme ; quant au fond, les héritiers conservent le droit, devant la juridiction contentieuse, de contester les bases des impositions supplémentaires s'il les trouvent trop fortes.

B) APPRÉCIATION DE CE MOYEN DE CONTRÔLE.

Avantages. — Le contrôle des déclarations relatives à l'impôt général sur le revenu par le moyen des déclarations de succession est, dans l'état actuel de notre législation, le meilleur procédé en ce qui concerne la vérification des revenus de valeurs mobilières au porteur. Tant que le contribuable est en vie, l'Administration ignore généralement la nature, le nombre et le revenu des valeurs au porteur qu'il possède. Ce n'est qu'à l'ouverture de sa succession qu'elle peut avoir des renseignements précis à ce sujet.

Inconvénients. — La valeur du contrôle que nous étudions est entâchée de trois vices principaux dont l'importance combinée nous a fait précédemment opiner en faveur de l'établissement d'un moyen plus direct et plus efficace de contrôle du revenu des valeurs mobilières. Ces trois vices sont les suivants :

1° La déclaration de succession, base de la vérification de la déclaration du revenu global, est, elle-même, susceptible de fraudes importantes. On sait, malgré les dispositions sévères prises pour renforcer le droit de contrôle des successions par la loi du 18 avril 1918, que les titres au porteur sont en général subtilisés adroitement par les héritiers. Or, c'est précisément pour vérifier les revenus de ces titres au porteur que la déclaration de succession présente un intérêt. On tourne donc dans un cercle vicieux, le capital de ces titres se prêtant à la même dissimulation que leur

revenu. Aussi le contrôleur doit-il considérer les indications de la déclaration de succession, non comme l'expression nécessaire de la vérité, mais simplement comme de simples présomptions.

2° Le contrôle par le moyen de la déclaration de succession n'est pas un contrôle méthodique que l'on peut ériger en système et employer suivant les nécessités : c'est un contrôle par épreuves qu'il n'appartient pas au contrôleur de provoquer et qui ne peut donc être exercé qu'à des intervalles variables et indéterminés. Les économistes et statisticiens, notamment MM. de Foville et Edmond Théry, estiment que le trente-cinquième de la fortune globale constitue l'annuité successorale, c'est-à-dire fait, chaque année, l'objet de mutation par décès. Le contrôle par épreuves ne peut donc se pratiquer que tous les trente-cinq ans environ pour un même patrimoine. Cet intervalle est évidemment trop considérable lorsqu'il s'agit de vérifier une déclaration annuelle de revenu.

3° Ce qui précède nous permet de constater que la fraude d'un contribuable qui, pendant toute sa vie, a souscrit des déclarations atténuées par suite d'une sous-évaluation des revenus de ses titres au porteur, n'est susceptible d'être découverte qu'à son décès. Ce fait délictueux, qui peut avoir été fort préjudiciable au Trésor et aux autres contribuables, est actuellement couvert par la prescription quinquennale. Dans ces conditions, le contribuable peu scrupuleux n'hésite pas à tenter, de son vivant, une dissimulation partielle de ses revenus. Ses risques sont plutôt dans le sens d'un avantage pour son patrimoine. Aussi estimons-nous que le délai de cinq ans pendant lequel, le Trésor peut exercer ses reprises est trop court. Nous voudrions qu'à ce délai on substituât celui de la prescription trentenaire. Des procédés techniques simples, permettant de saisir, dans un seul article de rôle, les insuffisances ou omissions totalisées des trente dernières années, pourraient être élaborés qui rendraient facile l'exécution matérielle des reprises. Ces reprises s'imputeraient sur le capital même de la succession avant tout partage. D'autre part, aucun principe ne fait obstacle à ce qu'il en soit ainsi et ce délai de prescription agirait efficacement, par persuasion, sur l'esprit des contribuables enclins aux réticences. De crainte d'attirer, après leur mort, des inconvénients à leurs héritiers — inconvénients qui pourraient aller jusqu'à l'absorption totale des biens de la succession — ces personnes n'hésiteraient plus à souscrire, de leur vivant, des déclarations exactes. Une réforme législative faite dans ce sens nous paraît s'imposer.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Nous voici parvenus au terme de cette étude. Chemin faisant, nous nous sommes attachés, non seulement à exposer objectivement les règles légales et les procédés techniques de contrôle, mais aussi à donner, sur ces règles et procédés, une appréciation nécessairement subjective, mais déduite des leçons de l'expérience. C'est ainsi que, dans des conclusions partielles, nous avons signalé des lacunes et proposé des solutions. Nous ne saurions revenir, ici, sur nos observations à cet égard. Bornons-nous, dominant l'ensemble du problème, à énoncer la conclusion générale qui semble s'imposer.

Tout d'abord, nous constatons que le contrôle des déclarations relatives à l'impôt général sur le revenu existe, est organisé, fonctionne régulièrement, se perfectionne chaque jour. Si pendant les premières années d'application de l'impôt ce contrôle a pu paraître insuffisant, cela tenait à des circonstances contingentes, indépendantes du système lui-même, notamment à la pénurie du personnel administratif, très éprouvé par la guerre. Les cadres de l'Administration sont maintenant complets et, depuis 1920, le contrôle n'a fait que s'accroître, témoin l'importance des rehaussements, taxations d'office et impositions supplémentaires opérés depuis. La loi de finances du 30 juin 1923 ayant accordé à l'Administration des crédits nécessaires pour la création d'un certain nombre de postes nouveaux, il est de toute évidence qu'à partir de 1924, le contrôle s'effectuera encore plus rigoureusement.

Nous nous élevons donc énergiquement contre la rumeur publique qui prétend — sans en être bien informée — que l'impôt

sur le revenu est l' « impôt des poires ». Cette formule triviale, qui a fait fortune et que nous n'employons qu'à regret, a été imprudemment lancée du haut de la tribune de la Chambre des députés par un parlementaire influent qui lui a donné ainsi le poids de toute son autorité (1). Nul n'évaluera les conséquences désastreuses de ces paroles qui ont produit, dans le public, la plus fâcheuse et la plus pénible impression, ainsi que tous les contrôleurs ont pu immédiatement le constater. Il importe de dissiper au plus tôt cette impression néfaste, entretenue tendancieusement par les adversaires — francs ou sournois — de l'impôt direct personnel. Nous affirmons catégoriquement qu'il est faux de dire : « Paye l'impôt qui veut ». Les personnes qui auraient la naïveté de céder à cette illusion, risqueraient d'en constater, à leurs dépens, la mensongère inanité.

Mais, si le contrôle des déclarations est maintenant une réalité tangible, il nous faut cependant bien reconnaître qu'il présente de graves lacunes et qu'il est susceptible, encore, de bien des perfectionnements.

Ces perfectionnements sont de deux ordres : législatifs et techniques.

1° Les perfectionnements législatifs qui s'imposent sont ceux destinés à réprimer :

a) Les *évasions légales*, c'est-à-dire celles qui résultent des déclarations non conformes au revenu réel, mais régulières quand même par suite de la faculté laissée au déclarant de faire état d'un revenu forfaitaire foncier ou agricole (voire même commercial) très inférieur au revenu véritable. Il faut, ou supprimer le forfait, ou en reviser les bases.

b) Les *évasions frauduleuses*, qui se manifestent clandestinement et auxquelles les textes actuels, notoirement insuffisants,

(1) Voir discours de M. Loucheur, député, séance de la Chambre du 7 novembre 1922, J. O., du 8, p. 2982.

donnent trop de facilité, évasions qui se produisent principalement en matière de revenus de valeurs et capitaux mobiliers et de bénéfices des professions non commerciales.

2° Les perfectionnements techniques qui sont fonction, dans une certaine mesure, des perfectionnements législatifs, mais ne sont pas indissolublement liés à eux.

L'intensification des moyens de contrôle soulève, cependant, une question importante. On dit que l'impôt général sur le revenu, tel qu'il est appliqué actuellement, est inquisitorial et vexatoire. Augmenter les moyens de contrôle, n'est-ce pas accroître corrélativement l'inquisition et la vexation ? N'est-ce pas, pour tout dire, attenter au grand principe de la liberté individuelle auquel nous sommes tant attachés ?

Il serait puéril de prétendre que l'impôt général sur le revenu peut fonctionner sans un minimum d'« inquisition » et de « vexation », ces mots étant dépouillés, ici, de l'acception péjorative qu'on leur attribue généralement. Il exige le contrôle de la déclaration. Or, tout contrôle est, par nature, nous dirions même par définition, imprégné d'inquisition et de vexation. Le contrôlé, en quelque matière que ce soit, doit nécessairement abdiquer une portion de sa liberté individuelle au profit du contrôleur, faute de quoi la tâche de ce dernier serait irréalisable. En soi, l'impôt général sur le revenu est donc fatalement inquisitorial et vexatoire dans une certaine mesure et l'accroissement des moyens de contrôle ne peut qu'augmenter ce caractère.

Aussi la véritable question n'est-elle pas là. Il s'agit, en réalité, de rechercher si ces mesures inquisitoriales et vexatoires — intrinsèquement condamnables — se justifient pratiquement et théoriquement et si, dans l'ensemble, elles constituent un progrès.

1° Justification pratique. — Dans notre introduction, nous avons démontré, tant en nous plaçant au point de vue de la justice fiscale qu'à celui de la productivité, la nécessité de l'impôt

général sur le revenu dans notre fiscalité actuelle. Nous avons, en outre, posé le postulat qu'il n'est pas d'impôt général sur le revenu sans déclaration et qu'il n'est pas de déclaration sans contrôle. Il nous suffit d'ajouter, maintenant, qu'il n'est pas de contrôle sans inquisition et vexation.

Ainsi, l'impôt général sur le revenu, qui est nécessaire, comporte aussi nécessairement l'utilisation de mesures inquisitoriales et vexatoires. Nous arrivons donc, de déduction en déduction, à cette conclusion que ces mesures constituent un mal nécessaire. Elles se justifient, pratiquement, par leur nécessité même. Dans l'état actuel de notre situation financière, il serait impossible qu'elles n'existassent pas.

2° Justification théorique. — Il est universellement admis que le pouvoir social a le droit de contraindre l'individu à l'observation des règles légales régulièrement prises.

Mais le pouvoir social n'est-il pas tenu, en édictant ces règles, de respecter les droits « naturels et imprescriptibles » de l'homme ?

Les philosophes du XVIII^e siècle l'affirmaient. Ce fut la doctrine individualiste de la Révolution, doctrine qui domine encore notre droit positif actuel.

Depuis un certain nombre d'années, cette théorie du droit individuel — qui a eu son utilité en ce qu'elle a permis de soumettre l'Etat à la règle de droit — cède peu à peu la place (en France et à l'étranger) à la théorie du droit social. Les droits individuels ne sont plus considérés comme naturels, invariables, intangibles. Ils sont basés sur la solidarité et l'interdépendance sociales. Dans l'antagonisme qui existe — et qui existera toujours — entre l'individu et l'Etat, l'individu ne doit pas nécessairement l'emporter ; dans l'intérêt de la société même, le pouvoir social doit, au contraire, prédominer.

Cette doctrine, que nous ne faisons qu'esquisser, est actuellement en voie de gestation. Elle pénètre, depuis quelques années, dans toutes les branches de la science du Droit, notamment en droit administratif (expropriation pour cause d'utilité publique, p. ex.), en législation industrielle (réglementation du travail,

p. ex.), même en droit civil (théorie de la responsabilité et de la faute, p. ex.). Cette « socialisation du droit » se manifeste aussi en droit fiscal par la théorie du fondement social de l'impôt et par l'évolution de l'idée de justice fiscale qui appelle l'impôt progressif personnel, spécialement son prototype : l'impôt général sur le revenu.

Le législateur, cédant aux exigences impératives de cette évolution, a été amené à poser le principe que l'individu doit subvenir aux charges sociales dans la mesure de son revenu global qu'il lui appartient de déclarer. Dès lors, le pouvoir social est habilité à prendre toutes les mesures de contrôle nécessaires pour que la base de l'impôt soit exactement établie. C'est là une question d'ordre public qui est d'ailleurs conforme à la conception moderne de la liberté individuelle. Cette liberté ne consiste plus, comme le disaient les individualistes de 1789, « à pouvoir faire tout ce qui ne nuit pas à autrui », mais tout ce qui ne nuit pas à la vie sociale et à la liberté des autres.

Ainsi se trouvent justifiées, théoriquement et pratiquement, les mesures quelque peu inquisitoriales et vexatoires qui accompagnent nécessairement le contrôle de la déclaration et qui, dans le fond, ne sont pas attentatoires à la liberté individuelle bien comprise. Les honnêtes gens acceptent avec reconnaissance tous les moyens de contrôle efficace, car ils constituent leur défense contre les fraudeurs. C'est précisément dans cette protection des gens honnêtes que l'intensification des procédés législatifs et techniques de vérification tire sa moralité sociale.

En réalité, le point principal du problème n'est pas d'exclure toute inquisition et vexation dans le contrôle des déclarations — ce qui serait chercher la quadrature du cercle — mais plutôt d'éviter tout arbitraire dans ce contrôle.

Or, cet arbitraire, qui avait amené la ruine de l'impôt personnel sous l'Ancien Régime, n'existe pas dans notre système actuel puisque tous les actes du contrôleur, même ceux pour l'accomplissement desquels ce fonctionnaire jouit d'un certain pouvoir d'appréciation, sont susceptibles d'un recours devant les tribu-

naux administratifs : Conseil de préfecture au premier degré, Conseil d'Etat en appel. Et l'on sait combien cette Haute juridiction, qui a forgé de toutes pièces la théorie du recours pour excès de pouvoir, est la gardienne jalouse des droits individuels.

Ainsi donc — étant donné que l'Impôt général sur le revenu est une nécessité — aucune objection sérieuse ne peut être faite contre l'intensification rationnelle (législative et technique) des moyens de contrôle. Cette intensification ne présente, au contraire, que des avantages. Vous sommes persuadés qu'elle permettrait de tripler, dans un avenir prochain, le rendement actuel de l'Impôt général sur le revenu qui deviendrait ainsi l'instrument prépondérant de notre fiscalité moderne désormais capable d'équilibrer enfin nos budgets et de satisfaire nos aspirations de justice sociale.

Vu :

Le Président de la thèse,

E. BOUVIER.

Vu :

Lyon, le 22 novembre 1923.

Le Doyen,

L. JOSSEKAND.

PERMIS D'IMPRIMER :

Lyon, le 23 novembre 1923.

Le Recteur d'Académie,

J. CAVALIER.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	5
TEXTES LÉGISLATIFS	11
FORMULES DE DÉCLARATION	20
CHAPITRE I. — <i>Valeur juridique de la déclaration</i>	27
CHAPITRE II. — <i>L'Agent chargé de la vérification : Le contrôleur des contributions directes</i>	34
SECTION I. — A quelles autorités convient-il de confier le contrôle des déclarations?.....	34
SECTION II. — <i>Le contrôleur des Contributions directes</i>	45
CHAPITRE III. — <i>Le dossier fiscal individuel</i>	58
CHAPITRE IV. — <i>Des renseignements destinés au contrôle de la déclaration</i>	67
SECTION I. — Nature et étendue de ces renseignements....	67
SECTION II. — Renseignements que le contrôleur tire des documents de service qu'il détient	70
SECTION III. — Renseignements que le contrôleur va chercher dans les diverses administrations publiques....	100
SECTION IV. — Renseignements que le contrôleur puise chez d'autres contribuables dans l'exercice de ses fonctions	105
SECTION V. — Renseignements que le contrôleur se procure par des moyens divers.....	107
Conclusion du chapitre	110

CHAPITRE V. — <i>Vérification contradictoire des déclarations</i>	112
Généralités	112
SECTION I. — La demande de justifications:....	114
SECTION II. — La demande d'éclaircissements.....	119
SECTION III. — L'invitation à présenter des observations..	137
Conclusion du chapitre.....	140
 CHAPITRE VI. — <i>Contrôle détaillé de la déclaration</i>	143
Opérations préliminaires	143
SECTION I. — Nom, adresse profession.....	147
SECTION II. — Situation et charges de famille.....	152
SECTION III. — Membres de la famille du déclarant im- posés distinctement	160
SECTION IV. — Revenus des propriétés foncières bâties..	168
SECTION V. — Revenus des propriétés foncières non bâties.	183
SECTION VI. — Revenus des valeurs et capitaux mobiliers.	193
SECTION VII. — Bénéfices de l'exploitation agricole.....	235
SECTION VIII. — Bénéfices industriels et commerciaux....	244
SECTION IX. — Bénéfices de l'exploitation minière.....	269
SECTION X. — Traitements, salaires et pensions.....	271
SECTION XI. — Bénéfices des professions non commerciales.	285
SECTION XII. — Charges grevant l'ensemble des revenus..	308
SECTION XIII. — Récapitulation, certification et signature.	318
 CHAPITRE VII. — <i>Contrôle de l'ensemble de la déclaration par les signes extérieurs</i>	319
SECTION I. — Généralités.....	319
SECTION II. — Comment les signes extérieurs sont actuel- lement utilisés par l'Administration.....	392
SECTION III. — Réformes proposées.....	325

CHAPITRE VIII. — <i>Résultats de la vérification</i>	332
SECTION I. — Acceptation de la déclaration.....	332
SECTION II. — Rectification de la déclaration.....	333
SECTION III. — Application des sanctions fiscales prévues pour insuffisance de déclaration.....	338
CHAPITRE IX. — <i>Contrôle des déclarations spéciales</i>	345
SECTION I. — Déclaration hors délai.....	345
SECTION II. — Déclaration non renouvelée.....	348
SECTION III. — Déclaration des personnes non passibles de l'impôt	353
SECTION IV. — Déclaration des personnes non domiciliées en France	355
CHAPITRE X. — <i>Recherches des non-déclarants et taxation d'of- fice</i>	358
SECTION I. — Recherche des non-déclarants.....	358
SECTION II. — Taxation d'office.....	360
CHAPITRE XI. — <i>Réparation des insuffisances d'imposition et des omissions. Droit de répétition du trésor.</i>	370
SECTION I. — Droit de répétition du Trésor du vivant du contribuable	370
SECTION II. — Droit de répétition du Trésor après le décès du contribuable	374
CONCLUSION GÉNÉRALE	381

Imp. J. DEPRELLE, 3, av. de la Bibliothèque, Lyon
